



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



La autoría en los delitos tributarios

Robiglio, Carolina L.I.

2003

Cita APA: Robiglio, C. (2003). La autoría en los delitos tributarios.
Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.
Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios".
Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires



Secretaría de Posgrado
Facultad de Ciencias Económicas

016-0011

CA 1502/0262

La autoría en los delitos tributarios

Trabajo final de la carrera de especialización en Tributación

CATALOGADO

Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas

Asignatura: Derecho Penal Tributario

Profesor: Dr. Vicente Oscar DÍAZ

Alumna: Carolina L.I. ROBIGLIO,

Buenos Aires, 2003.

*Dep. N. 23210, N. 232
R4A
Trab. Posgr.*

La autoría en los delitos tributarios

Índice:

Capítulo 1 pág. 1

INTRODUCCIÓN pág. 3

PRESENTACIÓN DEL TEMA pág. 4

Capítulo 2 pág. 12

**1ª PARTE: LAS SANCIONES PENALES FRENTE A LOS DELITOS
TRIBUTARIOS pág. 13**

1. Caracterizaciones generales pág. 13

2. Sanciones pág. 18

3. Penas pág. 21

**4. La autoría en organizaciones complejas: Planteo del
problema y posibles soluciones pág. 31**

2ª PARTE: CONCEPTOS DE DERECHO PENAL pág. 36

1. Concurso de personas en el delito pág. 38

2. Autores pág. 41

3. Formas de autoría pág. 51

a. Autoría individual pág. 51

**b. Autoría concomitante, simultánea o conjunta pág.
52**

c. Autoría por división de funciones pág. 53

d. Autoría sucesiva pág. 54

e. Autoría mediata pág. 55

4. Autoría dolosa y culposa pág. 61

5. Partícipes pág. 63

a. Complicidad primaria pág. 66

b. Complicidad secundaria pág. 66

c. Instigación **pág. 68**

6. Distinciones entre autoría mediata e instigación **pág. 69**

7. Delitos especiales **pág. 70**

8. Delitos tributarios como delitos especiales **pág. 81**

9. El obrar en lugar de otro **pág. 84**

10. Autoría en delitos de omisión **pág. 109**

11. Una figura del derecho francés: La responsabilidad por el hecho de otro **pág. 184**

12. El delito de asociación ilícita **pág. 187**

Capítulo 3 **pág. 193**

CONCEPTOS DE DERECHO TRIBUTARIO Y PROCESAL TRIBUTARIO **pág. 194**

Contribuyentes, responsables, obligaciones **pág. 194**

CONCEPTOS DE DERECHO TRIBUTARIO Y COMERCIAL **pág. 209**

Vinculaciones entre empresas **pág. 209**

Capítulo 4 **pág. 231**

CONCEPTOS DE DERECHO SOCIETARIO **pág. 232**

1. Introducción **pág. 232**

2. Régimen de sociedades **pág. 233**

3. Naturaleza jurídica de las sociedades **pág. 234**

4. Las sociedades anónimas **pág. 235**

1 Directores **pág. 235**

2 Funciones del directorio **pág. 240**

3 Directores o administradores de hecho **pág. 244**

4 Deberes de los directores **pág. 246**

5 Designación de los directores **pág. 246**

6 Remuneración de los directores **pág. 250**

- 7 Renuncia de los directores **pág. 251**
- 8 Remoción de los directores **pág. 252**
- 9 Incompatibilidades y prohibiciones de los directores **pág. 253**
- 10 Asignación de funciones especiales **pág. 254**
- 11 Indelegabilidad del cargo - Designación de gerentes **pág. 255**
- 12 Representación de la sociedad **pág. 258**
- 13 Deber de lealtad **pág. 260**
- 14 Prohibición de contratar con la sociedad **pág. 261**
- 15 Interés contrario **pág. 262**
- 16 Responsabilidades de los directores **pág. 263**
- 17 Acción por mal desempeño **pág. 266**
- 5. Posición de garante de los directores **pág. 268**
- 6. Otros legitimados para representar a la sociedad **pág. 270**
- 7. Infracciones en las sociedades **pág. 272**
- Capítulo 5 **pág. 274****
- RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURIDICAS Y SUS DIRECTORES **pág. 275****
- 1. Responsabilidad penal de las personas jurídicas **pág. 275**
- 2. Responsabilidad penal de las personas jurídicas en la Argentina **pág. 335**
- Capítulo 6 **pág. 355****
- ARTÍCULO 14 DE LA LEY 24.769 **pág. 356****
- 1. El artículo 14 de la ley 24.769 **pág. 356**

2. Delito cometido en nombre, con la ayuda o en beneficio del ente ideal **pág. 357**
3. Ente ideal, mera asociación de hecho o ente sin carácter de sujeto de derecho pero obligado según las normas tributarias **pág. 359**
4. Directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados **pág. 361**
5. Funcionarios públicos **pág. 370**
6. Asesores contables y fiscales **pág. 371**
7. Intervención en el hecho **pág. 376**
8. Participación **pág. 377**
9. Otros casos **pág. 378**

Capítulo 7 **pág. 379**

DIVERSAS SOLUCIONES DEL DERECHO COMPARADO **pág. 380**

1. Francia **pág. 380**
2. Estados Unidos **pág. 390**
3. España **pág. 404**
4. Alemania **pág. 406**
5. China **pág. 407**

Capítulo 8 **pág. 410**

ANALISIS Y SINTESIS DE LOS CONCEPTOS EXPUESTOS: LA AUTORIA EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA: CONCLUSIONES **pág. 411**

Apéndice **pág. 447**

RELACION DEL TEMA CON OTROS INSTITUTOS DEL DERECHO PENAL Y PROCESAL

1. Suspensión del juicio a prueba (Probation) **pág. 448**
2. Extinción de la acción penal por pago ("Fuga del proceso")
pág. 451
3. Juicio abreviado **pág. 459**

Anexo de normas extranjeras citadas **pág. 463**

Bibliografía **pág. 471**

Capítulo 1

INTRODUCCION

Aunque los delitos tributarios integran el ordenamiento penal general¹, por sus particulares características, la aplicación de estas figuras a los casos concretos presenta una serie de dificultades que Maiwald² atribuyó a los déficits en la elaboración dogmática del derecho penal tributario, y enumeró brevemente: son delitos que suelen ser cometidos por medio de declaraciones escritas que provocan dificultades en la delimitación de los actos preparatorios y la tentativa; las disposiciones tributarias generan cantidades de obligaciones con una finalidad recaudatoria y junto con las formas particulares de los impuestos, son aspectos que deben armonizarse con los principios penales; la participación y el concurso presentan dificultades específicas, así como los delitos de omisión.

En este trabajo se va a tomar uno de todos los temas conflictivos apuntados, que es la autoría en los delitos tributarios. Se procurará efectuar un análisis del mismo, de los conceptos jurídicos de las diversas ramas del ordenamiento que se relacionan a él, de las soluciones adoptadas en otros lugares, y dejar en evidencia las características y complejidades del tema, para luego plantear algunas líneas de solución, atendiendo y procurando compatibilizar los derechos de la sociedad y del imputado.

¹ Si bien en la Argentina los delitos tributarios están en la ley 24.769, el artículo 4 del Código Penal dice: "Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales en cuanto éstas no dispusieran lo contrario."

² Manfred Maiwald "Conocimiento del ilícito y dolo en el derecho penal tributario" pág. 15.

La advertencia preliminar que se impone formular, es que cada uno de los temas que componen los distintos títulos y subtítulos de este trabajo, ha sido ampliamente estudiado y desarrollado por los especialistas, y existen tomos de manuales, tratados y trabajos de investigación escritos al respecto; no se pretende aquí en modo alguno agotar la reseña de todo lo que se ha dicho sobre cada materia, lo cual por otra parte no sería materialmente posible teniendo en cuenta los alcances de este trabajo, sino simplemente, tomar todo aquello que se considera relevante para comprender el problema, a los fines de la propuesta de trabajo planteada.

PRESENTACION DEL TEMA

1. **Ubicación de la materia.**- Algunos tributaristas partidarios de la autonomía total de su disciplina³, sostienen que si la acción de evadir es valorada como delito penal, podría integrar una rama del derecho penal, no del derecho tributario, en cuyo caso la acción contraria de evadir -pagar- y las respectivas sanciones también pertenecerían al derecho penal junto con sus propias obligaciones, sus ilícitos y sus sanciones así como los demás conceptos e instituciones correspondientes a esta rama.

No hay duda alguna de que sea cual sea la categoría en que se ubique a los delitos tributarios, la postura comentada precedentemente es extrema y en modo alguno puesta en hechos en la realidad actual. Aún sostenedores de la

³ Norberto Godoy "Teoría general del derecho tributario" pág. 64.

autonomía, de la altura de Giuliani Fonrouge, dan al caso la solución contraria, es decir que el aspecto represivo de los hechos tributarios integra la unidad estructural de la materia fiscal.

Repasando la frondosa bibliografía que se ha dedicado a los concretos problemas que presenta la aplicación de sanciones penales por delitos de índole tributaria, no sólo en nuestro país, se observa que los análisis parten del punto de vista del derecho penal y sus institutos, y que los tributaristas no han llegado a la profundidad de los planteos de los penalistas ni a las respectivas propuestas de solución.

Por otra parte hay un dato concreto que debe orientar la elaboración del tema, que es que de acuerdo a la distribución legal de competencias⁴, la sustanciación judicial de los expedientes seguidos por delitos tributarios, se efectúa en sede penal. Este hecho conlleva la circunstancia de que quienes actúan en ese marco, se manejan con conceptos de derecho penal más que tributario.

En síntesis, se trata de una materia compleja, que debe abordarse desde el derecho penal, pero cuyas características están en gran medida motivadas por el ingrediente tributario, que como dijo Maiwald tiene particularidades que impidieron durante mucho tiempo considerar que el derecho penal tributario era derecho penal "normal".

⁴ El artículo 22 de la ley 24.769 dice "La aplicación de esta ley en el ámbito de la Capital Federal será de competencia de la Justicia Nacional en lo Penal Económico, en el interior del país será competente la Justicia Federal.". Luego, al dictarse la ley 25.292 la aplicación del régimen penal tributario en la Ciudad de Buenos Aires se atribuye al Fuero en lo Penal Tributario, a partir de su implementación.

Precisado ello, los delitos tributarios integran el ordenamiento penal y tienen particularidades de la materia tributaria que les son propias, influyen al aplicarlos, y no deben ser ignoradas.

2. Efectuada esta categorización, y ya ubicados en el análisis de la cuestión desde la óptica del derecho penal, debe decirse que las particularidades aludidas, en ocasiones presentan dificultades para aplicar algunos principios tradicionales del derecho penal y procesal penal, concebidos fundamentalmente para delitos violentos, por lo que hay que apartarse de los mismos o intentar una nueva elaboración.

Han dicho con razón Díaz⁵ citando a Maier, y Pastor⁶ que se califica a los delitos fiscales como delitos no convencionales, por tanto deben aplicárseles también normas o institutos no convencionales, apropiados a la especialidad.

Además estos ilícitos no son totalmente ajenos a los serios inconvenientes que los delitos denominados como "crimen organizado" vienen generando en la aplicación de los conceptos de la dogmática penal desarrollada para delitos relativamente individuales. Si bien los delitos tributarios generalmente no llegan a la escala de aquellos⁷, presentan coincidencias en tanto suelen ser cometidos mediante

⁵ Vicente O. Díaz "La autodenuncia liberadora de pena regulada" pág. 2.

⁶ Daniel Pastor "¿Es conveniente la aplicación del proceso penal convencional a los delitos no convencionales?" pág. 273.

⁷ Se considera crimen organizado: lavado de dinero, terrorismo, robo y tráfico de objetos de arte y culturales, tráfico ilícito de armas, fraude de seguros, tráfico de personas, tráfico ilícito de automotores, corrupción de funcionarios públicos, falsificación de moneda, delitos ambientales y nucleares, narcotráfico.

pluralidad de agentes y provocan alto grado de daño, que son dos características del crimen organizado⁸.

Tales dificultades son principalmente las *de imputación* - derivadas de trasladar la teoría del delito convencional a delitos cometidos por grupos de personas que integran un ente distinto de aquellas-, y *de prueba* -en función de la complejidad de la división de tareas entre los diversos órganos, representantes y subordinados del ente-.

Por estas razones, suele ser relativamente sencilla la prueba del hecho ilícito, pero muy compleja la de individualización de los autores y partícipes.

No puede dejar de señalarse también que la teoría de la autoría y la participación trata de diferenciar las distintas formas de intervención en los hechos ilícitos, pero aún para los delitos menos complejos, no es una cuestión que la dogmática penal contemporánea haya dado por resuelta, sino que las elaboraciones continúan en curso.

Con más razón entonces en los casos de delitos complejos, en ocasiones especiales, cometidos por varias personas, mediante intrincadas divisiones de tareas, con asesoramiento especializado y utilización de tecnología, aprovechando la complicación y superabundancia de normas extrapenales que regulan la actividad.

En este trabajo se ha procurado analizar la cuestión relativa a las particularidades de la participación criminal en los delitos tributarios y a quiénes corresponde aplicar las

⁸ David Balgún "La responsabilidad penal de las personas jurídicas" pág. 11.

respectivas sanciones. De tal manera, el objetivo es contribuir de alguna forma a encaminar la búsqueda de las soluciones para los problemas que presenta la aplicación de sanciones penales a ilícitos de naturaleza tributaria.

3. Por razones obvias, la atribución de responsabilidad penal no presenta dificultades en casos de contribuyentes unipersonales.

En tanto, en materia infraccional, podrán compartirse o no las previsiones, pero lo cierto es que las soluciones están todas previstas –en este trabajo se reseñan sólo brevemente– y su aplicación ya está depurada y admitida.

Más compleja es la situación cuando el hecho de evasión reúne características de delito penal, y el contribuyente es una persona jurídica y dentro de éstas, cuando sus órganos están integrados por varias personas, y las tareas divididas entre más de un agente.

Esta cuestión debe ser analizada teniendo en cuenta un aspecto de índole penal de máxima relevancia, que es la caracterización de los ilícitos tributarios como delitos especiales⁹.

4. La empresa es una organización particularmente expuesta al riesgo penal en razón de la naturaleza de sus actividades y de la complejidad de sus estructuras y su

⁹ Este tema se abordará en extenso más adelante, pero a esta altura basta tener en cuenta que los delitos especiales son aquellos en que el sujeto activo no puede ser cualquier persona sino sólo las mencionadas como tales en la norma penal que describe el tipo, que son los sujetos calificados.

organización¹⁰. Por otra parte, en la actividad comercial, industrial, económica y financiera, a lo largo del tiempo las personas físicas han sido reemplazadas en gran medida por las sociedades.

En torno de la empresa, la actividad delictiva puede ser de dos clases, por un lado los delitos cometidos en el marco de la empresa que satisfacen los intereses de una persona con o sin perjuicio para el ente –en este grupo están incluidos los denominados delitos societarios- en que rige el derecho penal común, y la segunda clase está constituida por los delitos cometidos desde la estructura de la empresa, por cuenta de ella, en su beneficio; se trata de casos en que la responsabilidad penal presenta particularidades y problemas de la talla de si atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas, entre otros.

En los llamados delitos societarios, en general la calificación especial de los sujetos activos requerida por las figuras, se suele relacionar con una particular posición jurídica en la dirección (directorio) o en la fiscalización (sindicatura o consejo de vigilancia) de la sociedad, mientras que en los delitos tributarios, quien reviste la característica especial, es la propia persona jurídica y no sus funcionarios.

Otras de las figuras que juegan un importante papel en este tipo de delitos, son la omisión, la infracción al deber de vigilancia y el incumplimiento de deberes extrapenales.

¹⁰ Annie Bac y otros "Le risque pénal dans l'entreprise"; en similar sentido Juan A. Lascuraín Sánchez en "Fundamento y límites del deber de garantía del empresario".

También es frecuente en este escenario, la delegación de funciones del órgano en empleados, en terceros o en expertos técnicos y asesores, en cuyo caso es necesario determinar los efectos de dicha delegación sobre la responsabilidad de uno y otros.

5. Además de las señaladas particularidades que presenta la participación criminal en este tipo de delitos, existen dificultades de índole procesal, cuando el hecho se comete en el marco de un grupo de personas como es una empresa -y partiendo de que los imputados pueden hacer uso de su derecho constitucional de no confesar su culpabilidad-, se presentan problemas de prueba de la intervención en el hecho.

No es extraño que la acción material que provoca la lesión sea llevada a cabo por un dependiente sin poder de decisión o sin los conocimientos que le permitan comprender los alcances de su acción; de otro lado, la división de tareas entre los directivos, dificulta la prueba de la real intervención en el hecho.

En el plano infraccional estas dificultades son sorteadas por la legislación mediante la atribución de responsabilidad al ente ideal, la solidaridad para responder por las sanciones pecuniarias y la admisión de presunciones de culpa y de dolo, todo lo cual en principio, no tiene cabida en nuestro derecho penal.

En algunos países la legislación penal ha implementado institutos como el actuar en lugar de otro o la atribución de

responsabilidad penal a la persona jurídica, que brindan solución positiva a la hora de formular en la práctica la imputación y de aplicar penas. También se ha recurrido a la solución de sancionar a la persona jurídica sólo en el plano administrativo penal.

6. Frente a todas las señaladas dificultades para efectuar la imputación, desde el otro lado, no debe olvidarse la función garantizadora del derecho penal como sistema fragmentario de ilicitudes, cuya función primordial es la contención del poder punitivo del Estado.

Dicho en otra forma, el derecho penal -dentro del cual se ubica la teoría de la autoría que nos ocupa en particular-, no cumple sólo una función de criminalización sometiendo a pena a algunas personas por sus actos ilícitos, sino también de garantía del imputado en el proceso¹¹.

¹¹ Eugenio Zaffaroni menciona el criterio teleológico del derecho penal cuya meta sería la protección de bienes jurídicos, pero en lugar de caer en la ilusión de que protege los de las víctimas, enfatiza el autor que debería asumir el compromiso real de proteger los que son amenazados por el crecimiento Incontrolado del poder punitivo, en "Derecho Penal" pág. 51.

Capítulo 2

1ª PARTE
LAS SANCIONES PENALES FRENTE A LOS DELITOS
TRIBUTARIOS

1. Caracterizaciones generales:

El problema de la evasión es bastante universal, porque como dice Jean Claude Martinez¹, la falta de civismo fiscal es la cosa mejor repartida del mundo. El fraude puede variar de un país a otro de acuerdo a sus costumbres y normas, así como a su situación económica y a la eficiencia de la administración tributaria, pero lo cierto es que tanto en los países desarrollados como en aquellos que no lo están, en los sectores de la agricultura, profesionales, industriales, comerciales, y tanto entre los pequeños como los grandes contribuyentes, la evasión es significativa.

Desde una óptica económica, los individuos tratan de evitar el pago de impuestos porque creen que así disfrutarán de un bienestar mayor -salvo concretas excepciones, por ejemplo cuando concurren motivaciones de carácter ideológico-². Sin embargo si el gasto público se reduce en gran medida -tal vez como consecuencia de la menor recaudación-, ese mismo sujeto sufrirá el resultado contrario, es decir, tendrá menor bienestar, al no poder el Estado brindar los servicios que se esperan de él.

¹ Jean Claude Martinez "El fraude fiscal" pág. 74.

² Frank Cowell "Engañar al Estado" pág. 33.

Sin intentar agotar la enumeración de las causas de la evasión, se impone mencionar un factor que pone condiciones favorables a la ideación de maniobras de evasión, que es la complejidad, multiplicidad y superposición de normas que regulan la tributación, que en ocasiones dejan lugar a legítimas dudas de interpretación, pero en otras permiten invocar falsas o supuestas dudas, que pueden tornarse en liberadoras de responsabilidad penal al traducirse en errores penalmente relevantes.

Esta circunstancia brinda al contribuyente un argumento de defensa en materia penal, factible de ser utilizado en un eventual enjuiciamiento, cuyas probabilidades de éxito no son despreciables, y que sin dudas, asesoramiento experto mediante, es tenido en cuenta mucho antes, al momento de tomar la decisión de evadir.

También juegan un importante papel las excepciones y regímenes especiales, que justamente al apartarse de la regulación general, dejan abierta la posibilidad de simulaciones para pretender merecer beneficios, las cuales siempre envuelven engaño.

Finalmente, la debilidad de las administraciones tributarias en la función de detección y castigo de los evasores contribuye a la evasión al no generar un riesgo de ser detectado y castigado que desaliente esas prácticas.

En cuanto a las formas en que los fraudes acontecen, sostiene Michael Comer³ que hay pocos fraudes nuevos, lo que

³ Michael J. Comer "El fraude en la empresa" pág. 31.

existen son fraudes antiguos que reciben un nuevo aliento vital merced a retoques imaginativos concretos; cabe agregar el factor que pone la tecnología a disposición del evasor, y poner a la imaginación humana como el último límite de sus configuraciones.

La adelantada calificación como delitos no convencionales se relaciona con que se llevan a cabo mediante nuevas formas de comisión o con la utilización de nueva tecnología e instrumentos. En este marco, se ha ido perfilando la delincuencia en el seno de empresas, a la luz del incremento y globalización de los negocios.

Los delitos económicos se ejecutan generalmente mediante modernas e ingeniosas técnicas complejas que incluyen manipulación de datos y conocimiento de procesos informáticos, y evolucionan más rápido que las leyes y que la capacidad operativa de los órganos de fiscalización y judiciales.

Sin embargo, la conducta de los pequeños contribuyentes como sujetos del delito tributario difícilmente presente dificultades desde el punto de vista de la atribución de responsabilidad penal, porque frecuentemente las tareas de relevancia están a cargo de una o pocas personas, que son las mismas que toman las decisiones.

Distinta es la situación de las empresas grandes, que llevan una contabilidad más compleja, tienen numeroso personal empleado, y han dividido la realización de las tareas de modo tal que incluso una misma función se lleva a cabo en

forma fraccionada por varias personas que pueden aún pertenecer a distintos sectores de la administración; por otra parte, quienes toman las decisiones están a veces muy lejos de su ejecución, y en ocasiones la delegación de tareas en subordinados no es total sino parcial y también fraccionada, además de contar con asesores en diversas áreas, que pueden tener una gran importancia en el momento de delinear la estrategia delictiva –especialmente los asesores en materia tributaria e informática-. Todos los factores enumerados contribuyen a diluir la responsabilidad de las personas físicas que de una u otra manera actúan por la sociedad.

Ya introducida la caracterización como delito no convencional, cabe agregar que la enumeración de los que integran esta categoría está encabezada por los fraudes fiscales, e incluye monopolios, fraudes a la banca, al crédito público, al sistema financiero estatal, contaminación ambiental, fraudes al consumidor y al sistema de seguridad social.

Pastor define los delitos no convencionales, siguiendo a Baigún⁴, como dentro de los delitos económicos, aquellos cometidos mediante la utilización de una estructura de poder para obtener abusivamente o desviar en provecho propio recursos, riquezas y bienestar que son patrimonio de la comunidad.

⁴ Daniel Pastor "¿Es conveniente ..." pág. 272.

Molinas⁵ ubica los delitos fiscales dentro de los delitos de cuello blanco, en el subgrupo de delitos económicos en perjuicio de la hacienda o la administración pública, y también advierte sobre sus modernas variantes comisivas, en general vinculadas a la incorporación de maniobras informáticas.

El derecho penal económico es el conjunto de normas jurídico-penales que protegen el orden económico de una nación, de donde tomando la acepción más amplia, se sigue que están incluidos en esta categoría los delitos que atentan contra la formación de los precios, los delitos monetarios, cambiarios y bursátiles, el contrabando, la falsificación de balances, las competencias desleales, y los delitos fiscales.

En general es característico de este tipo de delitos, que se cometen sin violencia, que existe tiempo entre la comisión del acto y sus efectos, es difícil individualizar a la víctima y los daños son de magnitud, a la par de pasar muchas veces disimulados como prácticas comerciales lícitas que escapan al reproche social, porque son cometidos en la mayor parte de los casos por personas definidas socialmente como "hombres de negocios"⁶.

Incluso se ha determinado que algunos autores de este tipo de delitos, no se perciben a sí mismos como criminales – como tampoco los ve de esa forma una importante parte de la

⁵ Fernando H. Molinas "Delitos de cuello blanco en la Argentina" pág. 43.

⁶ Sutherland "White collar crime" citado por Beristain en "La pena-retribución ..." pág. 137.

sociedad-, pese a los graves perjuicios económicos que causan⁷.

Todas estas circunstancias sumadas a la mayor o menor eficacia de la administración tributaria, se traducen en la dificultad de los jueces para aplicar las normas punitivas, en mayor complejidad para combatir este tipo de delitos con éxito y en muchos casos, demuestran que la técnica penal es insuficiente⁸, y presenta escollos a los órganos judiciales para aplicar la ley eficazmente.

2. Sanciones:

Sobre la base de las dificultades de las variadas índoles que se vienen reseñando, también se han presentado diversas posturas en torno de cuáles son las sanciones adecuadas para los delitos económicos, dentro de los que hallamos los tributarios.

Hay doctrinarios que han sostenido que sería más conveniente aplicar a este tipo de delitos procedimientos de regularización o de control distintos del penal, es decir, civiles o administrativos⁹.

Para llegar a tal conclusión, Hulsman tiene en cuenta aspectos tan disímiles como el perfil del delincuente económico -para quien podría ser inútil cualquier sanción- por un lado, o la dificultad por parte de quien debe prevenir y

⁷ Antonio Beristain op cit pág. 142.

⁸ Agustín Fernández Albor "Estudios sobre la criminalidad económica" pág. 16.

⁹ Louk Hulsman citado por Fernando H. Molinas en "Delitos de cuello blanco..." pág. 25 y James P. Brady citado por Antonio Beristain en "La pena-retribución y las actuales concepciones criminológicas" pág. 149.

reprimir el delito, de comprensión técnica de las maniobras, por otro, sin dejar de lado el obstáculo probatorio, y el hecho de que en algunos casos las víctimas no están claramente marcadas.

En cambio Beristain recoge criterios de índole ética, más vinculados con la criminalización en general que con especiales problemas de los delitos económicos y también el problema de que este tipo de delitos no tiene fuerte reprobación general o la dificultad para demostrar la culpabilidad de las personas físicas que obran en el marco de organizaciones.

Esas posturas, en el actual estado de las circunstancias sociales, criminales y jurídicas no tienen cabida¹⁰, salvo en muy escasos ordenamientos como ocurre en Suiza, donde igualmente la evasión merece sanción civil.

Por el contrario, la gente común que llega a advertir el delito -muchacha gente critica fuertemente a quienes le son señalados expresamente como evasores, pero no puede distinguirlos por sí sola, justamente por las características de este tipo de delincuentes- tiene una expectativa de mayor criminalización, tanto mediante el aumento de penas para figuras ya vigentes -de modo que no sea procedente la

¹⁰ Este tema guarda vinculación con la tendencia a la desaparición de la sanción penal en general (derecho penal mínimo, abolicionismo), cuestión de criminología cuyo análisis excede el presente trabajo. Por tal motivo la aclaración de que la falta de cabida para estas teorías es en las actuales circunstancias, en que otros métodos para desalentar el delito, han fracasado hasta ahora.

excarcelación¹¹-, como de la creación de nuevas figuras penales.

Consecuentemente, en materia de delitos económicos hoy en día, la tendencia desincriminatoria no tiene apoyo, pero de todas formas, vale la pena su mención, no sólo como medio de profundizar el análisis de la justificación de las sanciones penales para los delitos económicos, sino también -teniendo en cuenta en qué circunstancias se basan quienes proponen la solución limitada a la responsabilidad contravencional o administrativa-, como forma de describir las dificultades con que se encuentra el órgano judicial que debe enfrentarse a la persecución de este tipo de delitos.

Beristain¹² recoge esos conceptos y dando especial importancia a las características del delincuente económico, sintetiza los factores de reducción de la eficacia de las sanciones penales en los delitos de esta clase, en tres: 1. la esperanza de no ser sancionado -o de serlo muy levemente-, 2. la dificultad procesal relativa a la averiguación y determinación de la culpabilidad, y 3. la falta de conciencia de que se trata de un delito, tanto por parte del propio sujeto, como de la sociedad.

¹¹ Generalmente los ordenamientos procesales contienen normas que impiden la excarcelación cuando las penas que en caso de condena pudieran corresponder al sujeto detenido, superen determinado mínimo y máximo. En nuestro régimen procesal federal por ejemplo, del juego de los artículos del Código Procesal Penal que regulan la exención de prisión y la excarcelación, con aquellos del Código Penal que prevén el régimen de condenación condicional, resulta en principio y salvo excepciones, que no procede la excarcelación cuando el mínimo de pena de prisión prevista para el delito que se le atribuye al sujeto es de tres años o más y el máximo supera ocho.

¹² Antonio Beristain "La pena-retribución ..." pág. 150.

3. Penas:

1.- Debe tenerse presente que todas las sanciones penales o penas –no sólo aquellas previstas para los delitos económicos-, necesariamente deben corresponderse con el grado de culpabilidad del sujeto, y no tienen razón de ser sino con un fin resocializador, tornándose ilícitas en caso contrario.

El principio de culpabilidad o "nullum crimen, nulla poena sine culpa", en palabras de Roxin es el merecimiento de pena. Brevemente puede sintetizarse la culpabilidad como el juicio que permite vincular en forma personalizada el hecho típico¹³ y antijurídico¹⁴ a su autor. Según este principio¹⁵, no hay pena sin reprochabilidad, es decir que para ser penado, el sujeto en el momento de realizar la acción, debe haber tenido un cierto margen de autodeterminación, lo que significa la posibilidad de motivarse en la norma y no violarla, ya que de lo contrario esa acción no le es reprochable¹⁶.

En otras palabras, la conducta se reprocha al sujeto cuando revela en él una disposición interna contraria a la

¹³ Es el acto humano que se encuentra descrito en una norma penal.

¹⁴ Es el hecho típico que está en contradicción con el orden jurídico, no aparece justificado ni autorizado por ninguna norma. El hecho típico y antijurídico es denominado injusto.

¹⁵ Sobre Culpabilidad, ver Eugenio Zaffaroni y otros "Derecho Penal – parte general" pág. 620 y ss.

¹⁶ Los supuestos de reducción grave o cancelación de la autodeterminación Impiden reproche de culpabilidad del acto. Hay grave afectación de la autodeterminación cuando el sujeto actúa a) en situación de error de prohibición invencible (art. 34-1° CP), b) afectado de incapacidad psíquica de comprensión de la antijuridicidad de la conducta (art. 34-1° CP), c) en estado de necesidad exculpante (amenaza de sufrir un mal grave e inminente) (art. 34-2° CP), d) incapacidad psíquica de adecuar la conducta a la comprensión de la antijuridicidad por insuficiencia de sus facultades o alteración morbosa de las mismas (art. 34-1° del CP).

norma, es decir que para obrar no se motivó en la norma pudiendo hacerlo.

El estar en condiciones de adaptar su actuación a la norma depende de dos circunstancias que se convierten en condiciones para que el reproche penal sea procedente: a) la posibilidad exigible de la comprensión de la antijuridicidad, y b) la actuación en un marco que permita un cierto ámbito de autodeterminación.

El autor debe haber tenido posibilidad de reconocer la exigencia del deber jurídico y de regirse conforme a ella. Acá radica una de las principales críticas a los regímenes que prevén la aplicación de sanciones penales a personas jurídicas, las cuales, por su naturaleza, se consideran incapaces de comprender la norma y dirigir sus acciones motivándose en ella.

Para completar el marco en que debe analizarse la cuestión, cabe agregar que nuestra Constitución presupone implícitamente el principio de que no hay pena sin culpabilidad. La culpabilidad del autor no se presume sino que rige la presunción de inocencia, y para merecer pena es menester que el sujeto haya obrado culpablemente.

El principio de personalidad de la pena se deriva según el constitucionalista Bidart Campos del artículo 119 de la Constitución Nacional, que tipifica el delito de traición contra la nación y dice que la pena a fijarse no pasará de la persona

del delincuente, ni la infamia del reo se transmitirá a sus parientes¹⁷.

Sintetiza Bacigalupo las exigencias en esta materia para que la pena sea legítima y su respaldo constitucional: a) la posibilidad de saber qué se hace y de conocer el reproche – derivada del principio de legalidad, que exige una descripción de la conducta y del respectivo castigo-, b) la posibilidad de haber evitado la comisión del delito o de haber cumplido el mandato de acción –deriva de la obligación de cumplir lo que manda la ley-, c) la proporcionalidad de la pena con la gravedad del hecho –derivada de la prohibición de penas degradantes¹⁸-.

2.- Las penas son el principal medio de que dispone el Estado como reacción frente al delito, se aplican en forma coactiva y constituyen una restricción de algunos de los derechos de quien las sufre¹⁹.

Acerca del fin de la pena, tradicionalmente se han sostenido tres concepciones: la teoría de la retribución, la teoría de la prevención especial y la teoría de la prevención general²⁰.

Para la teoría de la retribución, que en su tiempo contó con gran fundamentación filosófica²¹, no se persigue ningún fin socialmente útil al aplicar una pena, sino sólo imponer al

¹⁷ Germán Bidart Campos "Manual de la Constitución reformada" t. II, pág. 301.

¹⁸ Enrique Bacigalupo "La jerarquía constitucional del principio de culpabilidad" pág. 138.

¹⁹ Esteban Righi "Teoría de la pena" pág. 17.

²⁰ Siguiendo a Claus Roxin "Fin y justificación de la pena ...".

²¹ Kant en "Metafísica de las costumbres" (1798) y Hegel en "Filosofía del Derecho" (1821).

autor de un delito un mal que se corresponda con la magnitud de su culpabilidad; es una suerte de aplicación del principio del Talión en que la imposición de una pena por parte del Estado, reemplaza la venganza privada.

Hoy en día no es sostenible por incompatibilidad con la finalidad del derecho penal, que busca proteger los bienes jurídicos, tarea para la cual no puede valerse de una pena que carezca de finalidad social, y se aplique causando un daño para curar otros²².

La teoría de la prevención especial²³ es la posición contraria a la de la retribución. Sostiene que la función de la pena es disuadir al autor individual de cometer futuros delitos, lo cual envuelve la idea de resocialización del sujeto. De tal forma, esta concepción se adapta a la misión del derecho penal.

Su punto más débil es la falta de previsión acerca de la solución de situaciones de sujetos que, por el motivo que fuere, no necesitan ser resocializados, en cuyo caso no merecerían pena alguna pese a haber cometido un delito, en tanto que para quienes sí debieran ser sancionados, la pena debería ser de duración indeterminada hasta que acontezca su resocialización, lo cual en principio no parece admisible; por otra parte, no se logró demostrar resultados concretos.

²² La resocialización es un mandato constitucional: "... Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos ..." (artículo 18 de la Constitución Nacional).

²³ Sostenida por Franz v. Liszt (1851-1919).

La tercera, teoría de la prevención general²⁴, ve en la pena una herramienta para evitar la comisión de delitos, mediante su influencia sobre la generalidad de las personas a las que se puede enseñar a través de la amenaza penal. Se entiende que la pena no actúa sólo en forma especial sobre el condenado, sino en general sobre los potenciales autores de otros delitos, para evitar que sean cometidos.

No se presenta en este caso problema alguno con el delincuente que no necesita ser resocializado, porque no hay duda de que le corresponde sanción ya que los hechos punibles no deben permanecer sin consecuencias para el autor, para evitar la imitación por parte de otros sujetos. Al igual que la teoría de la prevención especial, no contiene parámetros para la limitación de la duración de la pena.

Recientemente se observa la aplicación combinada de las tres concepciones, en las teorías retributivas de la unión, que consideran que la retribución, la prevención general y la prevención especial, son finalidades de la pena a ser perseguidas en forma conjunta y todas con igual relevancia.

En la actualidad se parte de considerar que la finalidad de la pena sólo puede ser de tipo preventivo, por lo que las teorías de la prevención especial y general tienen injerencia pareja como finalidades de la pena, ya que los hechos punibles pueden ser evitados tanto por la influencia de la pena sobre el individuo como sobre la generalidad de los integrantes de la sociedad, siendo el único punto de conflicto

²⁴ Desarrollada por Paul Johann v. Fejerbach (1775-1833).

aquél en que uno y otro fin exigen medidas de pena diferentes para el mismo caso.

De todos modos, al aplicar penas hay que mensurarlas y determinarlas, para lo cual necesariamente debe utilizarse un elemento propio de la teoría de la retribución, que es el principio de culpabilidad como medio para la limitación de la pena²⁵.

En los hechos esto se traduce en una prohibición de que la pena a aplicar supere la culpabilidad del sujeto²⁶ y si eso aconteciera, se verificaría una inadmisibile lesión a la dignidad de éste.

3.- Existe una segunda vía del derecho penal, que aquí hasta ahora ha tenido escasa vinculación con la materia tributaria, pero no se descarta que en el futuro se incremente.

Se trata de las medidas de seguridad, que siempre tienen misión de prevención especial porque tienden a evitar otros hechos punibles por parte del afectado; están previstas en los ordenamientos positivos para dar solución a los casos de sujetos que con un muy pequeño o inexistente grado de culpabilidad cometen delitos gravísimos, en cuyo caso, la pena que correspondería aplicar sería muy pequeña y no daría protección a la generalidad frente a esos ataques, por lo cual

²⁵ Claus Roxin "Fin y justificación de la pena ..." pág. 37.

²⁶ En nuestro ordenamiento, las pautas para la graduación de las penas a imponer, están dadas en los artículos 40, 41 y 41 bis del Código Penal.

se procede a adoptar estas medidas, tales como la internación²⁷.

Las modernas tendencias de política criminal en materia de delitos cometidos en el ámbito de sociedades, se inclinan por la aplicación de consecuencias jurídicas penales, tales como las medidas de seguridad o consecuencias accesorias²⁸, en reemplazo de las penas²⁹.

En estos casos, las medidas de seguridad operan como forma de privar a las personas físicas que intervinieron en el ilícito, de un medio peligroso para la comisión de delitos económicos, como es el ente societario³⁰.

La ventaja es que no se elimina la sociedad, y de esta manera se evitan consecuencias negativas para los socios inocentes y para los empleados, como sí las habría en caso de aplicarse a la sociedad por ejemplo el cese, el retiro de personería, o cualquier medida que la obligue a cerrar la empresa.

4.- Finalmente, cabe decir que ya desde la década de los años 1980 junto con la revalorización de la víctima, se ha venido estudiando si es posible que la reparación del daño causado por el delito, pueda constituir un nuevo tipo de

²⁷ En nuestro ordenamiento, se prevé la internación psiquiátrica, y las medidas curativas de desintoxicación y rehabilitación para adictos. En el régimen penal de menores existen medidas de seguridad educativas.

²⁸ Tales como las del art. 129 del Código Penal español.

²⁹ Jesús Silva Sánchez "Responsabilidad penal de las empresas ..." pág. 361.

³⁰ Silva Sánchez puntualiza que con esta finalidad, sería más eficiente aplicarle al sujeto una inhabilitación para tener cargos en directorios de sociedades, op. cit. pág. 363.

sanción, junto con la pena y las medidas de seguridad, como tercera vía del derecho penal.

Ya sea que se tome a la reparación como un complemento de las penas clásicas, en forma conjunta con éstas, o como sustituto, se ha resaltado que cumple con las finalidades de la pena trazadas por todas las teorías, ya que por un lado implica un mal para el autor del hecho con el respectivo efecto disuasivo, por otro, soluciona el conflicto del autor con la víctima que se ve resarcida, en tanto que la generalidad advierte que la violación a la ley no rinde beneficios sino que provoca una respuesta³¹.

En sustento de esta posibilidad se hace referencia a que los intereses de la víctima son mejor atendidos de esta manera que aplicando una pena privativa de la libertad al autor del hecho. De tal forma se le da a la reparación un contenido que excede el plano civil y se relaciona con el cumplimiento de los fines de la pena, ya que tiene un efecto resocializador al obligar al autor a enfrentarse a las consecuencias del acto que realizó, y repararlo.

Esta tercera vía reemplazaría la pena o la atenuaría en los casos en que los fines de la pena y las necesidades de la víctima se ven satisfechos con la reparación³².

Este tema tiene gran vinculación con la materia penal tributaria; por un lado nos recuerda las posturas ya

³¹ Esteban Righi "Teoría de la pena" pág. 70.

³² En 1992 en Alemania se hizo un proyecto alternativo sobre reparación del daño, en el que se prevé la posibilidad de eximir de pena a aquél que cumpla con la reparación antes de determinada etapa del proceso penal.

comentadas de autores³³ partidarios de no aplicar sanciones penales a los delitos económicos, pero fundamentalmente nos lleva a evocar el instituto de la extinción de la acción penal por pago, vigente en nuestro país para algunos supuestos delictivos³⁴.

5.- Efectuada una breve reseña de los fines de la pena, cabe decir ahora que en materia económica, las sanciones penales logran una cierta motivación en los ciudadanos en general a someter sus actos a las leyes, por lo que se les reconoce eficiencia desde la óptica de la prevención general; al ver otros casos que culminan con la imposición de penas, las personas toman conciencia de que los crímenes económicos tienen como respuesta una sanción penal efectiva, y que ellos no están exentos³⁵.

Sin embargo, respecto del objetivo de resocialización del delincuente, se encuentran posturas encontradas. Por un lado se sostiene la imposibilidad de que tal resocialización acontezca, porque se trata de personas que están perfectamente insertadas en la sociedad -incluso, como se mencionó, la gente común no los reconoce fácilmente como delincuentes-. Por otro lado, se señala el error de pretender aplicar a estos casos el concepto de reinserción clásico propio del delito común, debiendo tomarse para este tipo de delitos, en cambio, una acepción que se traduzca en la capacitación

³³ Hulsman y Brady.

³⁴ Ver Infra "Extinción de la acción penal por pago ("Fuga del proceso")".

³⁵ Cabe tener presente que la aplicación de sanciones en combinación con una buena fiscalización es una de las principales herramientas de la administración tributaria para desalentar la evasión.

para vivir en sociedad sin infringir las leyes penales³⁶, de donde se sigue directamente que tal resocialización o repersonalización, es posible.

Lo dicho, es de suma relevancia porque como se adelantó, la pena que no tiene un aspecto beneficioso para el condenado, es ilícita. Cabe recordar una vez más que la pena debe coincidir con el grado de culpabilidad del sujeto, y debe tender a su resocialización.

Si la pena tiene la misión de enseñarle al sujeto a no volver a infringir las leyes, corresponde analizar cuáles son las sanciones que en el campo de los delitos económicos se presentan como eficaces a esos fines. Se admite la eficacia de sanciones como clausura, suspensión del derecho a contratar, supresión de goce de subvenciones, disolución de la sociedad, inhabilitación, imposición de un veedor judicial, suspensión temporaria para operar, interdicción de operar en cuentas corrientes, confiscación del producto de la infracción, publicación de la condena.

Por las características de este tipo de delitos, algunos autores como Beristain, entienden que las únicas penas que satisfacen los requisitos de licitud y que se corresponden con la culpabilidad, son las pecuniarias. Otros³⁷, en cambio atribuyen mayor eficacia al encierro, aún para los casos de delitos económicos.

³⁶ Antonio Beristain op. cit. pág. 155.

³⁷ Miguel Bajo Fernández "Derecho Penal Económico aplicado a la actividad empresarial".

No es esta la ocasión de analizar las bondades de cada tipo de pena³⁸, pero debe tenerse presente que los jueces sólo pueden aplicar las penas que el ordenamiento legal prevé. En nuestro país, la sanción pecuniaria es aplicada por la autoridad administrativa y no por los jueces penales³⁹, que sólo están facultados a aplicar las penas de prisión y de pérdida de beneficios fiscales.

Por tales motivos, es necesario profundizar los estudios relativos a la aplicación de los conceptos de derecho penal a los ilícitos tributarios y en algunos casos, buscar nuevas soluciones, acordes con la realidad moderna, sin dejar en ningún caso de lado para ello, las enseñanzas de la dogmática penal general y el respeto de las garantías de quienes se encuentran vinculados a esos procesos.

4. La autoría en organizaciones complejas: Planteo del problema y posibles soluciones:

Como ya se viene esbozando desde el comienzo de este trabajo, en los últimos años se ha explicitado un problema dogmático en materia de la autoría en casos de delitos cometidos en el marco de organizaciones complejas.

³⁸ Además de prisión, multa y retiro de beneficios fiscales, otras sanciones serían: clausura del establecimiento, devolución o rescate de ganancias ilegales, exclusión de la lista de proveedores del estado, inhabilitación de las personas físicas y/o jurídicas para operar en determinado rubro o profesión, intervención de la empresa, publicación de la sentencia condenatoria, disolución de la persona jurídica, indemnización a las víctimas.

³⁹ La ley penal tributaria argentina sólo prevé dos clases de penas: prisión (para todas las figuras) y pérdida de los beneficios fiscales y de la posibilidad de obtenerlos o de utilizarlos (para los delitos previstos en los artículos 2-c), 3 y 4, según art. 5). Las sanciones de multa y clausura están contenidas en la ley de procedimientos fiscales.

Sin perder de vista conceptos esenciales como que la imputabilidad, la culpabilidad y la pena se refieren a la persona física, tanto los académicos como los jueces, por los motivos ya relatados, se han visto en la necesidad de reelaborar algunos aspectos frente a la criminalidad organizada.

Este tipo de criminalidad puede darse tanto en grupos creados al solo efecto de cometer delitos, como en organizaciones formalmente lícitas, tal vez de características empresarias, bajo alguna forma societaria regular y con una actividad productiva real, o sólo aparente.

Como se dijo, estos delitos presentan especiales problemas en cuanto a la participación. El principal inconveniente se advierte al momento de distinguir entre autores y partícipes en casos de división de tareas entre diversos integrantes del grupo; incluso se presenta el caso de quienes planifican o deciden la realización de los ilícitos pero no intervienen en los hechos, que son llevados a cabo por otras personas⁴⁰.

Es frecuente que en las empresas, quienes toman las decisiones están muy lejos de la materialidad de los hechos. En tales casos, la teoría del dominio del hecho se presenta como insuficiente, ya que si el subordinado actúa dólidamente, el directivo no tiene el dominio del hecho - aunque sea quien conformó la voluntad de cometer el ilícito en el seno del órgano de administración de la sociedad-, por lo

⁴⁰ Lorenzo del Río Fernández "La autoría en organizaciones complejas" pág. 201.

cual se vería relegado al plano de partícipe, lo que en principio no parece justo.

Roxin realizó una variación de la autoría mediata, trazando su teoría del dominio de la organización, basándose en el dominio como criterio de decisión, porque tratándose de una organización criminal, la realización del delito no depende de los ejecutores, que son fungibles y no pueden impedir el resultado, sino de quienes imparten las órdenes.

Pero esta tesis es aplicable a los casos de organizaciones cuyo objeto sea cometer delitos, que no es el caso de los delitos realizados incidentalmente, en el seno de una empresa creada con fines comerciales y de realizar negocios lícitos.

Otro sector de la doctrina alemana encabezado por Herzberg y Köhler, tomó la teoría de la instigación sosteniendo que los delitos cometidos por los ejecutores deben atribuirse a los jefes, pero estas posturas no encuentran respaldo en el concepto dogmático de instigación.

Por su parte Jeschek se inclina por la coautoría, porque el hecho concreto del ejecutor es un aporte al hecho, al igual que el impartir la orden respectiva. Sin embargo, en estos casos ninguno de ellos tiene el dominio del hecho, ya que es esencial de la coautoría la realización conjunta del suceso, aunque no sea requisito la presencia física de todos los autores en el momento de la ejecución. Frente a ello, en este tipo de delitos, difícilmente el directivo y el ejecutor tomen las decisiones en conjunto.

Como se ve de los planteos de posibles soluciones reseñados y de las respectivas respuestas opuestas, la dogmática penal tradicional no ha previsto el problema de la autoría en organizaciones complejas, de modo que todo análisis que se haga al respecto va a traducirse en un aporte para la búsqueda de la solución.

Llevando todo lo expuesto al plano del análisis del tema de este trabajo para acotar su objeto de estudio, en primer término debe tenerse presente que nos ocuparemos de delitos cometidos en el seno de organizaciones que no fueron creadas para cometer delitos, sino de empresas, en general sociedades regulares, cuya actividad principal es lícita.

Si bien en la faz civil y comercial, al igual que en la tributaria e infraccional tributaria, no se duda de que el actuar de la empresa se imputa a ciertos directivos -con las modalidades que se verán en capítulos siguientes-, tratándose de delitos criminales, esa atribución de responsabilidad no puede efectuarse en forma automática, lo que equivaldría a aceptar la responsabilidad objetiva.

En la búsqueda de soluciones, se ha analizado el concepto de dominio de custodia sobre los subordinados, que se relaciona con la posición de garante que asumen quienes detentan cargos jerárquicamente relevantes en las sociedades.

Lo decisivo para la posición de garantía es el ejercicio material de las funciones propias de una determinada esfera

de competencia⁴¹, pero no puede desconocerse que la gran cantidad de tareas que pesan sobre los directivos de las empresas entra en conflicto con la indelegabilidad de las funciones de los directores.

La autora mencionada cita doctrina y jurisprudencia españolas que admiten que en ocasiones no es posible realizar personalmente todas las funciones que hacen al debido cumplimiento de la posición de garante que pesa sobre los directores, por lo cual es admisible la delegación, en tanto sea hecha en personas suficientemente capacitadas y que estén dotadas de los medios necesarios para ejecutar las decisiones.

Admitida la posibilidad de delegar funciones por parte de los directores -lo cual, con total independencia de su admisión desde el plano teórico, en las empresas de hecho acontecible preguntarse qué efecto tiene tal delegación en la responsabilidad del director por los actos del subordinado. Desde el punto de vista comercial no se duda de que persiste el deber de vigilancia ya que el director debe controlar al que lo reemplaza.

Sin embargo, en el plano penal, la cuestión es más compleja, ya que volviendo al ejemplo del ilícito cometido dolosamente por el subordinado, para atribuir responsabilidad al director delegante, será menester acreditar que también tuvo una intervención dolosa en el hecho.

⁴¹ M. P. Batista González "Responsabilidad penal de los órganos de la empresa" en "Derecho Penal Económico", pág. 129.

Si se admiten los impropios delitos de omisión no escritos -tema sobre el que se expondrá más abajo-, en cambio, puede atribuirse al director autoría en la omisión de evitar que el subordinado cometa el delito, derivada de su posición de garante como director de la sociedad.

Para delimitar correctamente estos problemas y elegir o descartar soluciones fundadamente, se imponen los análisis de cada disciplina involucrada, como se procura hacer a continuación.

2ª PARTE

CONCEPTOS DE DERECHO PENAL

Las figuras penales describen conductas o acciones que, en general, realizadas en circunstancias en que concurren determinados requisitos⁴², hacen merecedoras de la sanción prevista en la norma a las personas que las llevaron a cabo.

Como puntualiza Zaffaroni, el derecho valora conductas humanas, y los tipos son descripciones abstractas de conductas.

Cuando se está ante un delito, sea consumado o tentado, para aplicar la respectiva sanción penal, es menester determinar quién lo cometió. Para ello debe establecerse qué persona realizó en concreto la conducta que el tipo describe en forma abstracta.

⁴² Estos requisitos son analizados en la teoría del delito.

Esta tarea puede parecer sencilla, y en algunos casos lo es. Sin embargo, en los delitos económicos, debido a sus particulares características de las que se viene hablando, suelen plantearse obstáculos difíciles de sortear.

Por otra parte, debe tenerse presente que en los delitos -como en cualquier otra conducta- puede intervenir más de una persona, y no tener todos igual grado de injerencia en la producción del resultado.

Todas estas cuestiones son estudiadas en la parte general del derecho penal, en el capítulo destinado al concurso de personas en el delito⁴³.

A modo de introducción, debe decirse que en derecho penal se denomina sujeto activo al autor del delito⁴⁴, que debe reunir algunas características; y sujeto pasivo, al titular del bien jurídico afectado por el delito.

Los problemas relacionados a la autoría se ubican en el nivel de la tipicidad, porque las características del sujeto activo están descriptas en el aspecto objetivo del tipo penal, por lo que la teoría de la autoría es un fragmento de la teoría del tipo.

Existen así, casos de sujeto activo simple o calificado⁴⁵, que se analizarán más adelante, o de sujeto

⁴³ También se habla de "participación" o "concurrencia" de personas en el delito.

⁴⁴ Esto puede dejar lugar a alguna confusión, ya que en derecho tributario, el sujeto activo es el acreedor en la relación jurídica tributaria, que es la autoridad que ejerce el poder fiscal, en tanto que el deudor es el sujeto pasivo; en los delitos tributarios, el sujeto activo del delito, será entonces el sujeto pasivo de la relación tributaria en cuyo marco se desarrolló el ilícito.

⁴⁵ Que dan lugar a los delitos comunes o especiales (delicta communia o delicta propria).

activo único o múltiple según sea requisito del tipo una coautoría necesaria o no⁴⁶.

1. Concurso de personas en el delito

Sostenía Soler que la participación sea cual sea su forma, no es un mero conocimiento del hecho sino una contribución a producirlo, y citando autoridades de la doctrina alemana, puntualizaba que no sólo es punible aquel que por sí produce la acción que conduce al resultado típico, sino además lo son otros sujetos, que realizan otras acciones distintas de la acción típica, como prestar ayuda para que otro la realice⁴⁷. Eso significa una ampliación del campo de punibilidad hacia otros sujetos que no fueron autores del hecho, que son los partícipes.

Ahora bien, la importancia de la definición del concepto de autor es admitida por el mismo Soler, no sólo en función del aspecto vinculado a la responsabilidad, sino por la relación de consunción que existe entre los diversos estratos de la participación. Así, si se ha establecido que un sujeto es autor de un hecho, queda desplazado todo posible análisis de sus actos como cómplice o como instigador de ese mismo evento.

Continúa diciendo Soler: "Autor es, en primer lugar, el sujeto que ejecuta la acción expresada por el verbo típico de

⁴⁶ Por ejemplo en el cohecho (art. 256 del CP), de acuerdo a la descripción típica es necesaria la intervención de al menos dos personas, ya que uno debe ofrecer dinero o cualquier otra dádiva o promesa, y otro -que debe ser funcionario público-, debe aceptarla. Si falta uno de ambos, no es posible realizar este delito.

⁴⁷ S. Soler "Derecho Penal Argentino" t. II, pág. 241.

la figura delictiva"⁴⁸. A tal fin, tiene en cuenta la expresión del artículo 45 del Código Penal argentino "... tomasen parte en la ejecución...".

La primera acepción que brinda el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia, para el término "ejecutar", es "poner por obra alguna cosa"⁴⁹.

Por otra parte, de acuerdo a la multiplicidad de modalidades que puede adoptar el acontecer de los hechos, la participación puede tener lugar a través de acciones u omisiones, aportes físicos o morales, directos o indirectos, inmediatos o mediatos, principales o secundarios, anteriores, concomitantes o ulteriores -si hay promesa anterior- al hecho.

A partir de allí se ha señalado en doctrina que aquella definición de Soler no advierte que todos los partícipes -y no sólo el autor- "ejecutan" de alguna manera la acción. En consecuencia, es una tesis que además de no trazar una clara línea que separe los autores de los partícipes, no da solución para el caso del autor mediato y tampoco para la coautoría por división de tareas.

El problema para determinar quién es el autor de un delito, en realidad, sólo se presenta cuando en el hecho intervienen varias personas que realizan distintos aportes, y en esos casos, establecer las reglas para distinguir autor, coautor, cómplice, o instigador es una de las tareas que más

⁴⁸ op. cit. pág. 244.

⁴⁹ Vigésima primera edición, 1992, pág. 794.

dificultades han presentado a los doctrinarios de la materia penal.

Hay dos técnicas legislativas de dar solución positiva a este problema. Para la teoría unitaria de autor, basta una conexión causal con el hecho para llegar a la conclusión de que ese sujeto fue autor, es decir que no distingue entre ejecución y cooperación, entre autores y partícipes; es autor todo aquel que ha prestado una colaboración al hecho.

La idea de la teoría unitaria es abandonar la distinción entre los conceptos de autor y cómplice, y reemplazarlos por una buena graduación judicial de la pena según el grado de culpabilidad del sujeto. Se traduciría en una previsión que aproximadamente dijera "Todos los que han participado en la tentativa o en la consumación de un delito como instigadores o cómplices, serán penados como si fueran autores". Esta modalidad ha sido acogida y perdura aún en los Códigos Penales austríaco y brasileño.

La dogmática le ha efectuado serias críticas a esta postura. En ordenamientos como el nuestro, esa interpretación se aparta de la ley, porque el código penal claramente considera situaciones distintas para autores y para partícipes.

Por otra parte, esa postura abandona el principio de accesoriadad⁵⁰, lo cual esfuma los contornos del tipo, a los

⁵⁰ Este principio toma a la figura del autor como eje central de la participación criminal en torno del cual giran las figuras de instigador y cómplices; no es imaginable un delito cometido sólo por partícipes si no hay al menos un autor a quien éstos ayudan, ni puede haber un instigador si no hay un autor que cuanto menos inicia la realización de la acción.

fines de la aplicación de penas, los actos preparatorios serían considerados casos de tentativa, la tentativa quedaría equiparada a la consumación, con lo que se ampliaría la punibilidad de éstas; en los delitos especiales habría que considerar autores a sujetos que no reúnen las características exigidas por el tipo y lo mismo ocurriría en los delitos de propia mano.

La otra posibilidad es el sistema dual, en que se enrola nuestro Código Penal, que prevé por separado los diversos niveles de participación criminal, distinguiendo entre autores y partícipes (artículos 45 y 46).

2. Autores:

En la búsqueda de la definición de "autor"⁵¹ se han desarrollado varias teorías a lo largo del tiempo.

1.- La teoría formal objetiva (von Beling, Mayer, Mezger y en nuestro país, como se adelantó, Soler, además de Núñez y Fontán Balestra) considera que autor es quien ejecuta en forma directa en todo o en parte, la acción, el verbo típico contenido en la norma penal, es decir que realiza los elementos del tipo; en tanto, cualquier otro aporte es participación, de tal manera, cómplice es el que ayuda en la comisión del hecho ajeno e instigador es quien induce o determina al autor a transgredir la ley.

Se atiende a la descripción de la conducta típica y no tanto a la importancia del aporte en el marco del suceso. Esta

⁵¹ En nuestro Código Penal, no hay definición de autor; el art. 45 se refiere al autor con la expresión: "Los que tomasen parte en la ejecución del hecho...".

postura descansa sobre la teoría causal de la acción y para ella, el interés personal en el resultado es irrelevante⁵².

Bacigalupo le ha formulado una crítica impecable, recogida por varios autores⁵³ al señalar que "tomar parte" no permite distinguir autores de partícipes, porque todos ellos toman parte de la ejecución del hecho.

Por otra parte, se ha señalado como principal falencia de esta teoría que no resuelve los casos de autoría mediata ni de coautoría. Por ejemplo el jefe de una banda que toma todas las decisiones, distribuye los roles entre sus cómplices y dirige todo el asalto, pero no lo realiza personalmente, siguiendo esta postura, sería un partícipe y en realidad es el coautor más peligroso⁵⁴.

Los sostenedores del enfoque formal objetivo, admiten que la autoría mediata no queda contenida en el mismo, sin embargo la reciben, y la califican como un complemento o excepción de la teoría, que no la desvirtúa. Para ello, entienden que la concepción de "realizar" o "ejecutar" distintiva de la autoría, no exige llevar a cabo la acción con las propias manos.

Fierro expone la variación introducida en el tema por Rodríguez Mourullo⁵⁵, que formula una distinción entre sujeto

⁵² Aunque autores como Roxin no se explican por qué se la denomina "objetiva" cuando en realidad el elemento subjetivo es el que señala el fin de la acción.

⁵³ Maximiliano Rusconi op cit. pág. 152; también Fernández y Pastoriza "Autoría y participación criminal" pág. 59.

⁵⁴ Conf. Guillermo Fierro, "Teoría de la participación criminal" pág. 318 y sigs..

⁵⁵ Cita de "El autor mediato en derecho penal español" en "Problemas actuales de las ciencias penales y la filosofía del derecho", ver Fierro, op. cit. pág. 320.

activo y autor de delito, caracterizando al primero como el que realiza la acción, independientemente de que sea responsable del delito (por ejemplo puede serlo un inimputable), que es lo que marca la diferencia con el autor.

2.- Para los sostenedores de la teoría subjetiva (Maurach, von Buri, Gössel, Zipf) partiendo de la teoría de la equivalencia de las condiciones, señalan que como objetivamente no puede establecerse diferencia entre la injerencia de las intervenciones de los sujetos en la producción del resultado, todos los que realicen algún aporte, son causantes del mismo. Obviamente los sostenedores de las teorías unitarias, siguen esta postura.

Sin embargo, para nuestro ordenamiento, entre muchos otros, la distinción entre autor y partícipe es necesaria y legal. Por ello si desde el punto de vista objetivo no se diferencian, debe buscarse la distinción en el plano subjetivo⁵⁶.

Los enfoques subjetivos, parten de considerar que los cómplices son causantes del resultado dañoso por igual con los autores, pero admiten que la punibilidad es diferente porque la voluntad de los cómplices no es igual a la de los autores, de modo que éstos merecen más pena que los primeros. Entonces, la voluntad con que actuaron los sujetos es la que establece la distinción entre autor y partícipes.

⁵⁶ Eugenio Zaffaroni en "Derecho Penal" pág. 740, destaca que esta teoría lleva razón en cuanto a que no puede prescindirse del elemento subjetivo para determinar al autor, pero resalta que tampoco puede basarse exclusivamente en él.

Entonces, es autor quien quiere al hecho como propio, es decir que actúa con *animus auctoris*, y es cómplice quien quiere participar en un hecho que considera ajeno, actuando *animus socii*. De tal forma que no es esencial para determinar la autoría –siguiendo esta escuela– quién realiza formalmente la acción típica, sino cuál es su voluntad frente a la misma y a su resultado. También se buscó la diferenciación entre autor y cómplice en el grado de interés del sujeto en el resultado.

Estas teorías fueron muy criticadas, por contradictorias ya que no consideran la voluntad del autor durante la acción, sino luego, como un elemento corrector de un concepto de autor demasiado extenso. Además no explican por qué tanto la actividad del autor como la del partícipe deben ser consideradas únicamente como condiciones y todas por igual. También pasa por alto la circunstancia de que muchos tipos justamente procuran castigar como autor a quien actúa en interés ajeno. En definitiva, aplicando esta teoría no se cumple debidamente la función de garantía del derecho penal⁵⁷, por cuanto no se atribuye la responsabilidad penal de acuerdo a la acción exteriorizada en el mundo real, sino al valor que el autor atribuye a sus actos. Welzel llegó a decir que el ánimo en el sujeto era pura ficción y no una realidad psíquica.

Además se agrega una dificultad procesal ya que en muchos casos es imposible investigar la voluntad real de los sujetos. Por otra parte, vulnera el principio de legalidad

⁵⁷ Maximiliano Rusconi "Participación criminal" pág. 154.

porque los tipos describen quién debe ser considerado autor, descripción que no puede ser traspasada sólo por el ánimo del sujeto; una cosa es cometer el hecho y otra es querer el hecho como propio.

Pese a las críticas, esta teoría fue aplicada en Alemania en un famoso caso conocido como "el caso de la bañera", en el que una mujer ahogó en la bañera al bebé de su hermana a pedido de ésta. La sentencia condenó como autora de homicidio a la tía del bebé y como instigadora a la madre, pero fue revocada y considerando que el interés principal en el resultado era de la madre, se condenó a ésta como autora mediata y a la tía como cómplice, porque si bien ejecutó dolosamente la muerte, no la quería como propia.

Cabe concluir, siguiendo a Zaffaroni, que el elemento subjetivo es de suma relevancia para determinar al autor por lo que debe tenerse en cuenta aún asumiendo posturas distintas de las teorías subjetivas.

3.- Surgen luego las teorías material-objetivas (Lobe, Roxin, Welzel, Maurach), para las que autor es quien tiene dolosamente las riendas del hecho.

La teoría del dominio del hecho es ampliamente mayoritaria en la actualidad, aunque rige sólo para delitos dolosos y ya se están delineando nuevas tesis, como la de Jakobs.

Welzel trazó esta teoría enunciándola en 1939 -aunque la expresión "dominio del hecho" ya venía siendo usada desde 1915-, ante la insuficiencia de las teorías subjetivas puras

(para las que, como se dijo, es autor quien quiere el hecho como propio) y formal-objetivas (para las que es autor quien realiza personalmente la acción descrita en el verbo) ya que los intentos de éstas para determinar el concepto de autor, no habían logrado cubrir todos los aspectos que la cuestión plantea, por lo que se había llegado a la conclusión de que ni una teoría puramente objetiva ni otra puramente subjetiva resultan apropiadas para fundamentar la esencia de la autoría y a la vez delimitar la autoría de la participación (Jeschek).

Considera Welzel que es autor el que tiene el dominio consciente del hecho dirigido hacia el fin. Así, es autor quien tiene señorío sobre la realización del tipo, el concurrente que con su voluntad puede detener o proseguir la realización del suceso íntegro. Según esta línea, cómplice sería quien sin tener el dominio final del hecho, causa o de cualquier manera promueve la comisión del hecho, dejando a criterio del autor la ejecución.

Maurach manifestaba que de concurrir varios sujetos en un mismo delito doloso, la característica objetiva del dominio del hecho es lo que resuelve cuál es el autor y cuáles los partícipes. En síntesis, autor es quien tiene el dominio causal, es decir el que puede decidir si y cómo. Siempre el dominio del hecho implica decidir sobre el comienzo de la ejecución, su prosecución y la consumación del hecho, que es disponer de la decisión sobre la consumación o el desistimiento. Tiene el dominio del hecho todo aquel que puede inhibir, dejar correr o interrumpir la realización del resultado completo. Autor es

quien mantiene el hecho en sus manos, puede con su voluntad hacer avanzar la realización típica o desistir -antes de la consumación-. Es autor quien maneja la causalidad.

La crítica que se le hace es que cualquier partícipe e incluso un tercero puede detener la ejecución e interrumpir la causalidad, por ejemplo retirándose o llamando a la policía⁵⁸.

El dominio del hecho puede concretarse como dominio de la acción (autor inmediato), como dominio funcional del hecho (coautoría por división de tareas) y como dominio de la voluntad de otro, en este último caso, sea como autor a través de un instrumento (autor mediato) o como determinador de otro (autor de determinación al delito).

No se duda de que el sujeto que realiza personalmente la acción típica debe ser considerado autor del hecho. No se le puede negar ese carácter a quien realiza el verbo típico, pero esta teoría va más allá: autor será quien tiene el dominio final del hecho, a diferencia de los partícipes que no lo tienen, aunque coincida el dolo de ambos.

Para estas posturas, la autoría no se puede basar en cualquier aporte a causar el resultado, sino en la realización de una acción típica. Por respeto al principio de legalidad, hay que partir de un concepto restrictivo objetivo, formal y luego ampliarlo con el aspecto material.

Como se adelantó, las cuestiones relativas a la autoría pertenecen al nivel del tipo; el dominio del hecho es un

⁵⁸ Günther Jakobs "El ocaso del dominio del hecho" pág. 101.

elemento del tipo objetivo. Es necesario el dolo de autor para serlo. El error sobre el dominio del hecho es error de tipo.

Luego, será autor quien tenga el dominio final del hecho con dolo, lo que incluye casos en que el sujeto no haya realizado personalmente la conducta típica pero ha tomado la decisión volitiva de realizar el hecho y dirige su realización en forma planificada.

Tampoco han faltado críticos de estas teorías, que se basan fundamentalmente en la admisión de conceptos propios de las teorías subjetivas que se criticaban.

La síntesis del tema, para Roxin, es que aún resta perfilar la figura del autor en sus límites con los restantes protagonistas.

4.- Resta abordar el tema de la delimitación del autor en los casos en que el delito se comete mediante la infracción a un deber, categoría introducida por Roxin.

El caso de los delitos de violación de un deber tiene especial vinculación con la materia que nos ocupa, porque se trata de los delitos especiales y los delitos de omisión, en que existe un deber específico extrapenal dirigido al sujeto activo y cuando éste lo viola, se torna autor del delito⁵⁹.

Lo que se encuentra en debate es si en esos casos, la infracción de un deber sustituye totalmente el dominio del hecho como criterio de determinación del autor, o si deben utilizarse ambos parámetros conjuntamente u otros.

⁵⁹ Ver infra, delitos especiales y delitos de omisión.

Como se vio, para las tesis más admitidas, el dominio del hecho es la característica de la autoría; sin embargo, a partir de los estudios de Roxin que como se dijo, introdujo la categoría de los delitos de deber, Jakobs descarta el dominio del hecho como elemento diferenciador entre autores y partícipes⁶⁰.

Jakobs parte de la premisa de que la libertad general de comportamiento sólo puede organizarse si cada uno responde de las consecuencias directas de su conducta no permitida que provoque una lesión en función de haber generado un riesgo no permitido.

Para atribuir un resultado a una persona es necesario que haya una norma que le atribuya responsabilidad, es decir la obligación de ocuparse de las consecuencias de su conducta.

Luego, en los casos de hechos en que han intervenido varias personas, y teniendo en cuenta que actuar en último lugar no implica necesariamente haber causado el resultado, es necesario determinar si las conductas subsiguientes que hacen a la realización del resultado, permanecen vinculadas a las anteriores. En caso afirmativo, todos los intervinientes conforman una "persona colectiva" cuya obra es la ejecución.

La ejecución no es obra sólo del que realiza cada tramo, sino de todos los que intervinieron, de modo que cae el argumento de que es autor quien ejecuta el hecho, porque

⁶⁰ Günther Jakobs "El ocaso del dominio del hecho".

todos lo hacen, de modo que el dominio del hecho sólo constituye una medida de la intervención de cada sujeto.

Jakobs se pregunta por qué si a los coautores por dominio funcional se les atribuye la ejecución de partes del tipo que realizó el otro coautor, esa atribución se corta en la etapa de ejecución del hecho, limitándola sólo a los que hicieron su aporte en esta fase. Su criterio es que puede extenderse a todos los que hicieron su aporte en cualquier etapa, de tal manera, todos los intervinientes podrían ser coautores.

Admite que los aportes en la fase de la ejecución suelen ser los más importantes, y quienes los realizan generalmente son autores, pero no siempre es así como ocurrió en el famoso caso de la bañera en que la tía -ejecutora-, fue condenada como cómplice.

Precisado ello, entiende que el dominio del hecho no permite determinar por sí la autoría, sino que ésta depende de la atribución de las consecuencias a un comportamiento previo, efectuada por vía normativa.

De todas maneras, para Jakobs la división entre autoría y participación no es una distinción entre formas diferenciadas de intervención en el hecho, sino sólo un orden en función de las cantidades de intervención de cada uno. Los que hacen un aporte que configura lo característico del hecho, serán autores y los que configuran con su aporte lo accesorio, serán partícipes.

3. Formas de autoría⁶¹:

a. Autoría individual:

i) En estos casos, toda la faena delictual es desplegada por un único agente que decide tanto sobre el comienzo de ejecución, como sobre la consumación y en cualquier momento puede decidir la paralización de la empresa criminal.

También se llama autoría directa, siendo el autor directo quien ejecuta por sí mismo la acción típica, el ejecutar el hecho de propia mano es indicio suficiente de la responsabilidad plena como autor.

ii) Como ejemplo cabe imaginar el del director de la sociedad agente de retención que al pagar efectúa la detracción del importe correspondiente a un tributo, que supera \$ 10.000, y en vez de ingresarlo se lo queda para sí⁶².

En ese mismo sujeto, aún obrando en representación de una persona jurídica, en cuyo caso debe tratarse de alguno de los sujetos enumerados en el artículo 14 de la ley 24.769, se reúnen todos los requisitos para considerarlo autor, ya que tenía el dominio del hecho, por cuanto desde que retuvo hasta que pasó el 10º día hábil desde el vencimiento para ingresar el importe, estaba en sus manos la posibilidad de decidir si avanzar en el hecho y consumarlo -mantener la suma en su

⁶¹ Sobre formas de autoría conf. Raúl Zaffaroni "Derecho Penal" pág. 745.

⁶² El artículo 6 de la ley 24.769 dice "Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare total o parcialmente dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos por cada mes".

poder- o desistir -depositar hasta el 10º día después del vencimiento-.

Desde el punto de vista del criterio de Roxin de sustituir el dominio del hecho por la infracción del deber como criterio para determinar el círculo de autores, no hay ninguna duda de que ese director era titular del deber extrapenal de actuar como agente de retención que involucra depositar la suma retenida y no cumplió con el mismo, lo que lleva a la misma conclusión en sentido de que ese sujeto es autor del delito.

b. Autoría concomitante, simultánea, conjunta:

i) Los casos de autoría conjunta son aquellos en que obrando más de una persona, con acuerdo entre ellos, cada uno realiza la totalidad del hecho criminal. Su existencia no se admite pacíficamente.

En el ejemplo anterior, si dos de los directores toman la decisión juntos, efectúan las retenciones y se reparten entre sí el importe.

ii) Es autoría concomitante o simultánea, el obrar conjunto de varios sujetos que actúan por cuenta propia, sin acuerdo recíproco en la producción de un resultado, pero se da una coincidencia de acciones que convergen casualmente a la producción de un resultado delictivo.

El hecho de cada uno se aprecia y juzga en sí mismo, no se trata de un caso de participación criminal, sino de hechos independientes atribuidos a sujetos distintos.

Si tomamos el mismo ejemplo, cada uno de los directores, por decisión propia se queda para sí con una parte de las retenciones.

Puede haber coautoría concomitante por aprovechamiento del plan delictivo ajeno para fines propios.

c. Autoría por división de funciones:

i) La faena criminal se fracciona y se reparten las tareas entre los distintos sujetos. Cada uno tiene a cargo una parte y entre todos se completa el evento delictual. En cuanto al plano subjetivo, esa tarea dividida debe ser producto de una resolución de realizar el hecho, tomada entre todos en común.

Para que todos los que intervienen sean autores, cada aporte debe tener entidad como para dominar totalmente la tarea. El aporte debe ser necesario y sin el cual el hecho no hubiera podido cometerse como se cometió. Esta intervención debe prestarse durante la etapa de ejecución, porque si se presenta en otra etapa, quien la ejecuta será partícipe pero no autor.

En la coautoría funcional los aportes de cada coautor completan la total realización del tipo. Se realiza una división de tareas sin la cual la realización del tipo sería imposible. Cada uno de los coautores tiene el dominio del hecho a través de su función específica en la ejecución del suceso total porque si él no hace su parte, el hecho fracasa. Cada coautor debe reunir las cualidades personales del autor, hay una decisión común y toman parte en la ejecución.

Cada coautor responde hasta donde alcanza el acuerdo, el exceso es individual y no amplía la responsabilidad de los restantes que no se excedieron.

ii) En el ejemplo anterior, los dos directores toman la decisión en conjunto, y uno de ellos efectúa la emisión de los comprobantes (facturas o recibos) constanding la retención, el otro recibe el dinero y luego se lo dividen entre ellos.

d. Autoría sucesiva:

i) Una pluralidad de sujetos concurren a realizar un hecho, siendo sus intervenciones sucesivas en el tiempo. El aporte de los siguientes intervinientes que contribuyen a producir el resultado, es posterior al de quien inició el hecho, sin que medie acuerdo acerca de la secuencia en la comisión, pero sí hay convergencia subjetiva en el actuar conjunto. Generalmente el último refuerza la acción emprendida antes.

ii) Un ejemplo sería el caso de un sujeto que ingresa con fines de robo en un comercio y mata al dueño, luego se retira del lugar con algunos objetos que sustrajo, y más tarde vuelve con un amigo a terminar de sacar los bienes que quedaban en el lugar, lo que así ocurre; no hay dudas de que el segundo interviniente no debe ser responsabilizado del homicidio que aconteció antes de su llegada, y del que se enteró cuando ya estaba consumado, pero sí del robo en el que intervino posteriormente.

En el caso de una sociedad, podría darse que un director comience los primeros tramos del hecho luego cambie la

integración del directorio y un nuevo director continúe con la acción emprendida por el saliente.

e. Autoría mediata:

1.- Un sujeto que no realiza directamente la acción, puede ser autor de un delito, cuando lo hace por medio de otro que no es imputable o que actúa inculpablemente.

Para Mezger, la autoría mediata no requiere fundamentación alguna ya que surge naturalmente del concepto mismo de autor, del cual sólo es una forma⁶³; sin embargo, los autores han escrito profusamente sobre este tema procurando su aceptación ante la falta de inclusión expresa en las legislaciones recién hasta la segunda mitad del siglo XX.

La categoría de autor mediato se presenta cuando se atribuye en calidad de autor a alguien un resultado que es consecuencia de la ejecución del hecho de otro, pero bajo el dominio del primero, que no realiza personalmente el tipo, sino que utiliza la conducta del otro que se convierte en un instrumento. El autor mediato no realiza personalmente el tipo, sino que interpone a otro que realiza la conducta por él⁶⁴.

En otras palabras, es autor mediato aquel que concurriendo a su respecto las características objetivas y subjetivas exigidas por el tipo penal para poder ser sujeto activo, se vale para concretarlo, del movimiento corporal de

⁶³ Guillermo Fierro, *op. cit.* pág. 349.

⁶⁴ Eugenio Zaffaroni "Derecho Penal" pág. 748.

otro agente, al que utiliza como mero instrumento y cuya voluntad domina.

Entonces, el autor mediato no ejecuta de propia mano el suceso, sino que lo hace a través del mentado tercero, quien no responde penalmente, ya sea por falta de acción, por falta de dolo, o porque actúa justificadamente o inculpablemente⁶⁵.

No hay tipicidad, por ejemplo cuando obra con error de tipo que excluye el dolo o directamente sin dolo, todo lo cual denota que no ostenta el dominio del hecho. Obra justificadamente quien lo hace dentro del marco de una norma permisiva, en este caso, por ejemplo, el autor que está detrás ha provocado la situación de legítima defensa del instrumento; y finalmente, actúa en forma inculpable aquél que incurre en error de prohibición invencible, o sea incapaz, u obre en estado de necesidad disculpante⁶⁶ o bajo coacción u obediencia debida.

En todos los casos, el hombre de atrás debe conocer la circunstancia que elimina la tipicidad del instrumento, o la antijuridicidad de su acción o su culpabilidad según sea el caso, porque como se dijo, el hecho de que el interpuesto no sea punible, es parte integrante del tipo objetivo, por lo que necesariamente debe estar alcanzado por el conocimiento y la voluntad del autor.

⁶⁵ Aunque algunos autores como Zaffaroni entienden que la determinación a un inculpable es instigación y no autoría mediata.

⁶⁶ Artículo 34 del Código Penal.

Pese a interponerse esta otra persona, el autor mediato domina el curso causal y en tanto conserve el dominio de hecho, seguirá siendo autor.

El autor mediato, objetivamente domina el curso del acontecimiento típico, y subjetivamente conoce y quiere ese dominio.

No existe en esos casos un autor inmediato ya que la conducta de quien actúa directamente, como se vio no entra en ninguna categoría de participación, por lo que son casos de autoría única y no de coautoría.

2.- En los delitos especiales el requisito de reunir determinadas condiciones para ser el autor, no obsta a que quien reúne tales características actúe valiéndose de otra persona, a diferencia de lo que acontece con los delitos de propia mano, en que su rasgo característico es justamente la exigencia de una ejecución personal del hecho⁶⁷.

3.- Algunos autores sostienen que en nuestro ordenamiento legal la autoría mediata no está prevista expresamente⁶⁸ y es producto de una elaboración doctrinaria, en tanto que otros toman como base el artículo 45 del Código Penal en el tramo que dice "... los que hubiesen determinado a otro a cometerlo...".

Esa frase no es sólo previsión de la figura del instigador, como se ha sostenido sobre la base de considerar que

⁶⁷ Como sería el caso del falso testimonio, en que sólo puede cometerlo la persona que presenció un hecho y es luego convocada a declarar bajo juramento acerca del mismo.

⁶⁸ Maximiliano Rusconi "Participación Criminal" pág. 159.

"determinación" es sinónimo de "instigación". En realidad la instigación es una forma de determinación, pero no la única.

Si ese "determinar" no incluyera también a la autoría mediata y a la autoría de determinación, al atribuir responsabilidad al autor mediato y al autor de determinación, se estaría haciendo una extensión ilegal del concepto de autor, lo que atentaría contra el principio de legalidad.

A partir de una diversa observación del texto legal, Fierro⁶⁹ deduce la previsión legal de la autoría mediata en nuestro ordenamiento positivo, de la inclusión de la coacción y de la obediencia debida como causales de inculpabilidad. Sostiene acertadamente que si el sujeto que obra bajo coacción carece de culpabilidad, necesariamente debe existir el autor mediato que doblegó la voluntad del coaccionado.

4.- La principal crítica que se ha hecho a la teoría del autor mediato, es que fue creada como recurso práctico para resolver lagunas de punibilidad que quedaban por el requisito de que el instigado -autor directo- actuase con culpabilidad para que el inductor fuera punible, cuando se sostenía la tesis de la accesoriedad extrema⁷⁰, hoy ya abandonada⁷¹.

Otra crítica se basa en cambio en la afectación de la dignidad humana al relegar a una persona a la categoría de herramienta (Bettiol), pero debe recordarse que no es la

⁶⁹ Guillermo Fierro op. cit. pág. 368.

⁷⁰ Que requería que el hecho del autor fuera típico, antijurídico y también culpable, para que los partícipes -el instigador en este caso- fueran punibles.

⁷¹ Eugenio Zaffaroni "Derecho Penal" pág. 748.

degradación lo tipificado, sino que tal uso es el fundamento de la extensión de la autoría.

5.- La autoría mediata imprudente o culposa no es admisible, porque en los delitos culposos no hay dominio del hecho, extremo necesario para la utilización de un tercero como instrumento con el fin de -con el obrar de éste- obtener determinado resultado, se trata de una incompatibilidad esencial.

Sin embargo, podrá admitirse algún supuesto en que un autor mediato se valga dolosamente de un tercero que actúa culposamente. Difícilmente pueda darse una situación tal en materia de delitos económicos, pero podría ser el caso del directivo de una empresa que con dolo para evadir impuestos, se aprovecha de la negligencia de un empleado subordinado al realizar sus tareas de tipo administrativo que por ejemplo, omite volcar operaciones en los registros contables.

6.- En materia de autoría mediata, si bien escapa de los límites de este trabajo, debe mencionarse el caso de los delitos cometidos a través de aparatos de poder organizados, teoría desarrollada por Roxin en la década de los años 1960, ya mencionada brevemente.

Quien desde un puesto de alta jerarquía⁷² da la orden ilegítima y un subordinado la cumple, no se está valiendo de

⁷² Se suele hacer referencia a quienes imparten las órdenes ilegítimas ubicándolos "detrás de un escritorio", como forma de representar la situación de quien por su posicionamiento jerárquico da órdenes pero no realiza personalmente ninguna acción.

un instrumento porque generalmente quien acata la orden obra culpablemente.

Sin embargo, aquél es autor mediato según la teoría de Roxin, ya que el factor decisivo para la fundamentación del dominio de la voluntad del que imparte la orden, en este tipo de casos -que deben situarse con los de coacción y de errores una tercera forma de autoría mediata, que radica en la fungibilidad de los ejecutores, ya que el sujeto de atrás no necesita conocer cuál será el ejecutor de la orden y confía en que si alguno falla, será reemplazado por otro que de todas maneras realizará la acción.

Debe tenerse presente que para juzgar los delitos cometidos mediante el aparato del poder no bastan los principios generales de dogmática penal, son delitos inimaginables desde lo individual.

No se trata de una teoría pacíficamente aceptada, ya que dada la culpabilidad de los ejecutores, hay cierto consenso en considerar que más que autoría mediata hay coautoría (Jakobs), y el propio Roxin no dio por cerrado el planteo.

7.- En el ejemplo del agente de retención, como ejemplo de autoría mediata cabe imaginar el caso del director que toma la decisión y a través de un empleado de su confianza a quien da instrucciones precisas, que es quien paga la deuda de donde hace la retención, instrumenta el pago y la retención y luego el director se queda con el dinero, siendo que el empleado se limitó a cumplir órdenes sin llegar a comprender los alcances de sus actos.

4. Autoría dolosa y culposa:

1.- Los tipos dolosos describen conductas cumplidas por sujetos que conocen el tipo y desean la realización del mismo.

Con pleno conocimiento de las circunstancias que rodean el hecho en forma voluntaria, tientan o consuman la lesión. En consecuencia, sólo puede ser autor quien tenga la disponibilidad de la decisión sobre el comienzo de ejecución, sobre la consumación y sobre el desistimiento. La que rige el proceso causal es la voluntad final del agente, porque la finalidad determina la causalidad hacia la mutación física prohibida.

Como se adelantó, en los casos de autoría mediata, el dolo debe abarcar la circunstancia que torna impune al instrumento utilizado. Por su parte, en los supuestos de delitos especiales, el sujeto debe también conocer la concurrencia de la especial condición, característica o relación.

En los delitos tributarios de defraudación, el ánimo doloso generalmente se vincula al elemento subjetivo "ánimo de lucro ilícito". El dolo no se presume, sino que debe ser probado, y puede sustentarse en el conocimiento de los deberes para con el Fisco, de donde la omisión de declarar lo debido y consecuentemente pagarlo, debe ir acompañada de la voluntad de defraudar, es decir de impedir que la administración tributaria conozca la existencia de un hecho imponible y pueda controlar la liquidación y exigir el pago del tributo.

En síntesis, en las figuras de defraudación, el dolo requerido es el conocimiento y voluntad de causar injustamente a la hacienda pública un perjuicio, mediante engaño.

2.- Si bien en materia penal tributaria nuestro ordenamiento no prevé tipos culposos, cabe señalar a título de indicación general que en éstos, el resultado no ha sido buscado ni deseado por el sujeto, sino que lo causa por haber violado un deber de cuidado.

Por su parte, la acción típica no aparece definida en la norma, porque los comportamientos no son disvaliosos en sí mismos, sino en razón del método o forma en que se llevan a cabo⁷³, la norma prohíbe maneras de actuar pero no actuaciones determinadas, por lo que las maneras prohibidas pueden desarrollarse de tan variadas formas, que sería imposible preverlas en una norma comprensiva de todas ellas⁷⁴.

En el tipo de los delitos culposos está incluido el resultado, que no fue perseguido sino causado. De tal manera, en estos delitos no sirve la teoría del dominio del hecho para individualizar al autor porque no hubo un actuar orientado a la obtención del resultado.

Ese criterio se aplica sólo a figuras dolosas porque parte de la titularidad del dominio del ilícito; por otra parte tanto

⁷³ Por ejemplo, conducir automóviles es una conducta permitida, hacerlo imprudentemente es una contravención, pero si como resultado de dicha imprudencia se produce una muerte, habrá homicidio culposo.

⁷⁴ Laura Damianovich "La culpa y los delitos culposos" pág. 37.

ese como cualquier otro criterio, se tornan necesarios en los casos en que hace falta distinguir al autor de los partícipes y como se verá, esa situación no se presenta en los delitos culposos.

Como se dijo, en los delitos culposos el resultado no fue buscado, por lo cual no se condujo la causalidad finalmente hacia ese resultado, sino que sólo se desembocó en él (el delito doloso se estructura sobre la base de la finalidad, en cambio el culposo, sobre la base de la causación), por lo que toda causación de resultado dañoso en delito culposo, implica autoría⁷⁵.

En los delitos culposos no se distinguen partícipes, éstos sólo pueden concurrir en delitos dolosos ajenos. En los delitos culposos, toda co-causación es autoría, no hay diferenciación entre autoría y participación.

El autor de un delito doloso es el que domina el hecho hasta la producción del resultado, en cambio en el delito culposo, el autor es el que causa el resultado.

El sujeto que concausa un resultado en un delito culposo, o es coautor del delito culposo o puede ser autor mediato doloso, pero no hay participación en el hecho culposo.

5. Partícipes:

La complicidad es una extensión de los tipos y de las penas, prevista en la ley. Los Códigos Penales se valen de este instituto para castigar ciertas conductas que se presentan

⁷⁵ Fernández y Pastoriza op cit pág. 107. Ver Zaffaroni "Derecho Penal" pág. 522.

vinculadas a un delito, pero que no están descriptas en la figura legal tal cual como fueron realizadas.

De esta manera se castiga penalmente a quien ejecuta la acción típica definida en la norma -autor-, y también a quienes de alguna manera cooperan con él, lo ayudan o lo auxilian en esa tarea, sin realizar ellos íntegramente la conducta típica.

El partícipe es alcanzado por una pena a raíz del acceso de su acción dolosa a otra, desplegada en forma también dolosa por el autor o coautor de un delito. El partícipe carece del dominio del hecho, pero se le aplica pena porque su accionar da lugar a un hecho antijurídico querido por él.

De tal forma, debe haber acción dolosa del partícipe, accesoria de un hecho doloso que haya comenzado a ejecutarse, porque la acción del partícipe sólo es punible en la medida que el autor del delito al que accede comience la ejecución del mismo, aunque su cooperación haya sido prestada durante los actos preparatorios.

La participación siempre es accesoria, y la tentativa de participación es impune. Sí puede darse participación en la tentativa, en tanto que como se vio, no hay participación en delitos culposos.

El dolo del partícipe debe alcanzar no sólo al tipo sino también la propia colaboración, es decir que conociendo los aspectos objetivo y subjetivo del tipo, debe colaborar con su realización, consciente de ello y queriéndolo.

Por su parte, el aporte de que se trata es al hecho, lo que significa que aún si no logra determinarse al autor o si se extingue la acción a su respecto, o por algún motivo no es posible someterlo a proceso o condenarlo, eso no implica impunidad para los partícipes.

En materia de participación, como el aporte accede a un hecho principal doloso, para determinar la punibilidad del partícipe, debe tenerse en cuenta el criterio de accesoriedad que se adopte. Este concepto se relaciona con el grado de realización que debe haber alcanzado el hecho principal (que como se dijo, debe haber llegado al menos al nivel de tentativa), para que sea posible atribuir responsabilidad penal al partícipe⁷⁶.

Para quienes sostienen la accesoriedad mínima, sólo se requiere que el hecho principal sea típico; en la accesoriedad limitada, el hecho principal debe ser típico y antijurídico (predomina en doctrina actualmente); en caso de tomarse la accesoriedad extrema, el hecho principal debe ser típico, antijurídico y culpable; y finalmente, en la hiperaccesoriedad, las circunstancias personales agravantes y atenuantes del autor del hecho principal benefician o perjudican también al partícipe.

⁷⁶ Sobre este tema ver Marcelo Sancinetti "El ilícito propio de participar en el hecho ajeno", que distingue accesoriedad externa que es la relativa al grado de ejecución que debe alcanzar el hecho del autor para que sea punible el partícipe, de la interna, ya casi sin adeptos en la actualidad, y no mencionada en nuestro Código Penal, según la cual las modalidades de ejecución del hecho principal afectan la responsabilidad del partícipe (dolo, justificación, culpabilidad, del autor).

En los delitos especiales, la condición especial requerida por la norma, debe concurrir en el autor, de modo que los partícipes pueden carecer de ella.

Pese a las diferencias entre participación necesaria y secundaria que se esbozarán a continuación, el concepto de participación es único.

a. Complicidad primaria:

i) Son partícipes primarios o necesarios los que prestan al autor de un hecho doloso, un auxilio o cooperación dolosos sin los cuales el hecho no hubiera podido cometerse.

El auxilio debe ser necesario, y prestado durante la etapa preparatoria del delito, siendo de destacar que el cómplice carece del dominio del hecho.

También puede ser partícipe necesario aquél que tiene el dominio del hecho durante la etapa de ejecución, pero carece de las condiciones especiales requeridas por el tipo para el autor en delitos especiales, o no realiza la acción en forma corporalmente inmediata en los de propia mano.

El partícipe necesario sólo puede aportar mediante auxilio o cooperación, en tanto que el secundario puede hacerlo mediante cooperación o ayuda.

ii) En el ejemplo del agente de retención, sería partícipe necesario el contador que le explica al director cómo puede realizar cada uno de los tramos del ilícito y éste acata tales directivas y le abona una suma como reconocimiento por su consejo.

b. Complicidad secundaria:

i) El aporte que presta el partícipe secundario no es necesario, es decir que sin su intervención el hecho hubiera podido cometerse.

Para determinar si el aporte fue necesario o no, se puede utilizar la teoría de la *conditio sine qua non*, que consiste en imaginar mentalmente la supresión del aporte, para ver si faltando éste, el hecho igualmente se hubiera cometido o no. No interesa si el hecho hubiera podido cometerse de otra forma. Si suprimido mentalmente el aporte, el resultado desaparece, la complicidad es primaria.

El aporte secundario puede ser tanto en la etapa preparatoria como en la de ejecución, en tanto que en principio -salvo delitos de propia mano y especiales en que el partícipe tiene el dominio del hecho pero carece de las condiciones personales del autor- el primario, sólo presta su colaboración en la etapa preparatoria.

El aporte puede ser hecho mediante Cooperación, si fue previamente convenido con el autor, en cuyo caso la ejecución del acuerdo puede tener lugar antes o después del comienzo de ejecución. Mediante Auxilio, si no hay acuerdo previo ni simultáneo con el autor, sino que el aporte es hecho *motu proprio* por el partícipe. La restante modalidad es mediante Ayuda, que implica cumplir con posterioridad al hecho una promesa efectuada antes del mismo.

El acto verdaderamente participativo es la promesa anterior. Sólo es punible si luego da efectivamente cumplimiento a la promesa anterior. La promesa debe ser

anterior al hecho, lo que indica que puede ser posterior al comienzo de la ejecución del mismo, el límite es la consumación. Si hubo promesa anterior pero después no la ejecuta, no es punible. Si no hubo promesa anterior y después ejecuta la ayuda, no se trata de participación, sino del delito independiente de encubrimiento, previsto en el artículo 277 del Código Penal.

ii) En el ejemplo del agente de retención, el director toma la decisión y realiza los diversos tramos del ilícito para lo cual cuenta con la cooperación de un empleado administrativo que conoce la intención del director y a cambio de una bonificación, le alcanza discretamente una lista con la información que éste necesita acerca de las retenciones efectuadas.

c. Instigación:

i) Es instigador quien determina directamente a otra persona a la comisión de un delito doloso. El instigador carece del dominio del hecho, lo cual marca la diferencia con el autor mediato, y para ser punible, debe obrar con dolo.

El instigador en forma dolosa provoca en el instigado la decisión de cometer un hecho principal doloso. Si el instigado ya estaba decidido a cometer el delito, no hay instigación. Sí la hay si aquel tenía la idea de hacerlo, pero el instigador es el que le provocó que lo cometiera.

Debe haber correspondencia entre el dolo del instigador y el del instigado, lo cual significa que ambos deben dirigir su voluntad a la concreción de un hecho idéntico.

Hay medios directos e indirectos de instigar. Son indirectos cuando el instigado no sabe que se lo está determinando a cometer el delito. Los medios directos son aquellos en que el instigador no oculta su voluntad de determinarlo y hay una vinculación estrecha entre la acción que instiga y el resultado delictivo.

El artículo 46 del Código Penal sólo castiga al que determina directamente, y esto se debe a que se considera que los medios indirectos son inidóneos.

Justamente por su característica de implicar una motivación en otro, no cabe admitir la modalidad omisiva en la instigación.

Cabe señalar que en nuestro ordenamiento positivo, los partícipes necesarios, instigadores y autores mediatos tienen prevista la misma pena que el autor (artículo 45 del Código Penal), en tanto que los partícipes secundarios se reprimen con la pena correspondiente al delito disminuida de un tercio a la mitad (artículo 46 del Código Penal).

Como se verá más abajo, en los delitos especiales, el instigador puede no ser el sujeto calificado.

ii) En el ejemplo del agente de retención, imaginemos que el director que detenta el manejo de la empresa tiene un hijo. En cierta ocasión el hijo le explica cómo puede hacer para quedarse con las retenciones y lo alienta a hacerlo, como consecuencia de lo cual, el padre quien hasta entonces no pensaba cometer el ilícito, lo realiza.

6. Distinciones entre autor mediato e instigador:

Como se dijo, el autor mediato tiene el dominio del hecho a través del dominio de la voluntad del sujeto que material y personalmente ejecuta la acción. En los casos de autoría mediata, quien tiene en su poder la facultad de decidir sobre el comienzo de ejecución, consumación o desistimiento de la faena criminal es el autor mediato y no el sujeto utilizado por aquel.

El instigador, en cambio, carece del dominio del hecho, en esos casos el único que decide sobre la iniciación, continuación o paralización del hecho, es el determinado.

La instigación -como todas las formas de participación- accede a un delito doloso ajeno. La diferencia de la autoría mediata con la instigación y con la cooperación es que éstas acceden a un hecho ajeno, en tanto que el autor mediato actúa en un hecho propio.

En la instigación, el instigador será punible cuando el instigado dé comienzo a la ejecución del hecho, porque la participación es accesoria. En autoría mediata comienza la ejecución cuando se comienza a actuar sobre el sujeto que opera como instrumento.

Por otra parte, nada impide que el autor mediato, haya sido a su vez instigado por un tercero.

7. Delitos especiales:

1.- En ocasiones, el injusto se centra en modalidades de acción, en otras en la producción de cierto resultado, y a veces, en las personas que pueden realizarlo, de modo que

algunos tipos hacen depender la tipicidad de quién realice la acción⁷⁷.

Son delitos especiales aquellos en que los posibles autores están limitados por la norma, porque en la definición típica se exige que el sujeto activo reúna determinada característica, y sólo quien la tenga puede ser autor.

Según esta característica, se diferencian de los delitos comunes, en los que cualquier persona puede constituirse en sujeto activo.

Como puntualiza Fierro⁷⁸, los delitos llamados especiales son aquellos en que la posibilidad de ser autor está limitada a ciertas personas en razón del particular estado, clase, función o calidad que revisten⁷⁹.

Quintero Olivares⁸⁰ evocando a Fritz Heidland, enumera los criterios que rigen la definición de condiciones requeridas al autor, los que pueden derivar de deberes profesionales, de deberes del matrimonio y la familia, de deberes fundados en una relación de autoridad o dependencia, o tratarse de elementos objetivos de autoría que no significan ninguna posición de deber extrajurídico, por ejemplo ser prisionero, extranjero, etc..

De acuerdo a su estructura, estos tipos tienen en cuenta algunos deberes especiales que pesan sobre esas personas, y

⁷⁷ José Hernández Plasencia "La autoría mediata en derecho penal" pág. 277.

⁷⁸ Guillermo Fierro "Teoría de la participación criminal" pág. 54.

⁷⁹ El autor brinda como ejemplos de estas categorías: funcionario, farmacéutico, juez, testigo, comerciante, obrero, médico, etc.. Cabe agregar contribuyente.

⁸⁰ Gonzalo Quintero Olivares "Los delitos especiales y la teoría de la participación..." pág. 33.

el requisito o condición especial del sujeto exigido por el tipo, se relaciona con su función en determinado ámbito -por ejemplo el funcionario público-, con fundamento en que ese individuo, debido a tal posicionamiento, tiene un deber especial en relación a la sociedad.

En palabras de Hernández Plasencia, sólo pueden ser cometidos estos delitos por aquellos sujetos que para no lesionar bienes jurídicos, están obligados por una norma extrapenal a realizar u omitir determinadas conductas.

En las formulaciones que nos ocupan, el sujeto calificado, también se denomina intraneus, y puede darse o no la intervención en el hecho, como partícipe, de un sujeto que no reúne esa condición, llamado extraneus.

En síntesis, se trata de delitos cuyo tipo objetivo impone que el autor debe revestir alguna determinada característica; éste a su vez y justamente debido a su emplazamiento, tiene a cargo particulares deberes que emanan de normas ajenas al ordenamiento penal y cuya violación dolosa lo torna autor del delito.

2.- En los delitos especiales dice Schönemann, el legislador ha ligado la autoría de la comisión a una posición de garante; en tales casos, la autoría está conectada a la asunción de funciones que engendran deberes de garantía bajo el punto de vista del domino sobre la vulnerabilidad del bien jurídico.

En ese orden de ideas, puede decirse que al pesar sobre ellos un deber, estos sujetos están señalados por el legislador como llamados a salvaguardar determinados bienes jurídicos.

Si bien la obligación de cuidar de los bienes jurídicos pesa sobre todos los ciudadanos, éstos han sido especialmente designados en la ley, probablemente por su cercanía e inmediatez a los mismos, con una carga que acompaña su posicionamiento particular en la sociedad, ya sea derivado de ostentar determinado cargo, de tener determinadas relaciones de familia, de realizar cierta actividad, etc..

La consecuencia es que determinadas conductas que ellos realizan constituyen ilícitos, a diferencia de si las lleva a cabo otra persona que no reúne su característica, quien con la misma acción, no incurre en delito.

Esto no significa que las normas que protegen intereses estén sólo destinadas a aquellos sujetos especiales; todas las personas al obrar deben motivarse en las normas, sólo que si no lo hacen carecerán de reproche penal, o sólo les corresponderá a título de partícipes, en la medida que haya un autor principal, o serán responsables por otros delitos.

3.- Cabe a su vez hacer mención a una subdivisión dentro de los delitos especiales, ya que la doctrina ha distinguido los delitos especiales propios de los impropios.

Son delitos especiales propios aquellos que sólo pueden ser cometidos por los sujetos calificados definidos en la norma, es decir que la acreditación de la condición determina la existencia o no del delito, si no concurre la condición, el

hecho es atípico; en tanto que los delitos especiales impropios pueden ser cometidos por el sujeto calificado, pero de ser cometidos por un sujeto que no reúne la calificación, configuran delitos distintos, en ocasiones la misma figura pero atenuada, u otra totalmente diversa, de tal manera que el hecho es igualmente punible, pero bajo otra calificación o encuadre⁸¹.

4.- Para ser posible autor de los delitos especiales, el sujeto debe reunir la condición requerida desde antes de cometerlo, aunque no es necesario que la conserve luego de consumarse el hecho⁸².

5.- De acuerdo a la teoría material objetiva de autoría, no hay mayores inconvenientes de atribución de responsabilidad penal en los casos en que el autor reúne la condición y al hecho contribuyen sujetos que no la tienen; éstos no podrían ser autores, pero sí responder por su cooperación con el autor calificado, como partícipes.

El interrogante es qué rol puede tener en el marco de la autoría mediata y de la instigación, el extraneus, ya que por lo anticipado, éste no puede cumplir con el tipo -por faltarle la condición especial requerida-, y la calidad de intraneus no es transmisible.

⁸¹ El clásico ejemplo es la detención arbitraria cometida por un funcionario; si quien realiza esa misma acción carece de la condición de funcionario, el hecho pasa a ser privación ilegal de la libertad. De otro lado, quien mata a su padre comete homicidio agravado, pero si falta la condición especial de parentesco, la misma acción tendrá encuadre en el homicidio simple.

⁸² De lo contrario, por ejemplo, el funcionario público quedaría exento de pena renunciando al cargo luego de cometer el delito.

Antes de dar respuesta a dicha cuestión, cabe reiterar que la calidad de delito especial no obsta a que los partícipes carezcan del carácter de intraneus, ni a la aplicación de las normas comunes de la participación criminal. Sostiene Baigún⁸³ con cita de doctrina que la terminante redacción de los artículos 45 y 46 del Código Penal elimina cualquier discusión al respecto.

Ahora bien, si un intraneus utiliza a un extraneus para la comisión de un delito (autoría mediata), el dominio del hecho lo tiene el intraneus, que es autor mediato, en tanto que el extraneus (que por faltarle la condición exigida en la norma penal, no puede ser autor) es cómplice, en la medida que se acrediten todos los elementos necesarios según la teoría del delito a su respecto. Este supuesto no ofrece dificultades dogmáticas en cuanto a su solución.

Si un intraneus instiga a un extraneus para la comisión del delito, el dominio del hecho lo tiene el extraneus pero a éste le faltan las condiciones para ser autor. Surgen entonces dos posibles soluciones; para Zaffaroni, en tal caso el intraneus es autor de determinación, en tanto que para otros, el intraneus es autor mediato porque tiene el dominio de la acción de infracción del deber (se entiende que en los delitos especiales hay un deber especial contenido en el tipo que pesa sobre el intraneus), en cambio el extraneus es cómplice, porque sólo tiene el dominio de su propia acción. Hay quienes entienden que este supuesto debe permanecer impune, porque

⁸³ Baigún y Bergel "El fraude en la administración societaria" pág. 169.

el intraneus no tenía el dominio del hecho y quien sí lo tenía, carecía de la calidad especial.

Si un extraneus utiliza a un intraneus para cometer el delito y el dominio del hecho lo retiene el extraneus, al carecer de la calificación especial no puede ser autor y sólo podrá ser cómplice necesario si el intraneus es autor; sin embargo, aunque el intraneus reúna la calificación especial, si no tiene el dominio del hecho, no es autor. En tal supuesto, ambos quedarían impunes. Si el dominio del hecho lo tiene el intraneus, es autor directo y el extraneus será cómplice necesario o instigador según el caso.

6.- Sin embargo, Roxin sostiene una solución diversa, dejando de lado el criterio del dominio del hecho para delimitar la autoría.

Para comprender la terminología cabe puntualizar primeramente que Roxin distingue los "delitos de dominio" que son aquellos en que el criterio definitorio de la autoría es el del dominio del hecho -son los delitos comunes-, de los "delitos consistentes en la infracción de un deber", en los que un sujeto infringe las exigencias de conducta derivadas del papel social que desempeña -en la terminología clásica, son los delitos especiales-, en los que el tipo es un complemento de la norma que impone el deber.

En estos delitos, el criterio definitorio de la autoría es la infracción del deber extrapenal⁸⁴. Es indistinto si el delito se

⁸⁴ Ver Luis Gracia Martí "El actuar en lugar de otro" t. I pág. 319 y sigs..

comete por acción o por omisión porque actúa típicamente quien lesiona el deber.

De tal manera, Roxin, partiendo de que en los delitos especiales, el criterio de imputación al autor radica en la infracción del deber extrapenal, entiende que en éstos, el concepto de autor viene determinado por un posicionamiento preexistente y la violación a un deber impuesto como consecuencia de aquel, pero no por tener el dominio del curso del hecho.

En los casos de autoría directa no hay dificultades; lo mismo que cuando un intraneus se vale de un instrumento no doloso extraneus, no se duda de que hay autoría mediata con el autor calificado.

Para los casos en que un intraneus comete un delito especial valiéndose de un extraneus que obra con dolo -o sin él, aunque si el instrumento carece de dolo, como se dijo no se presenta dificultad de atribución de autoría mediata-, según Roxin, el intraneus es autor, pero no mediato, sino en función de la naturaleza de los delitos especiales, en que lo esencial es la infracción de un deber y como se dijo, la autoría está determinada por la infracción del deber, independientemente de quién tiene el dominio del hecho⁸⁵.

En síntesis, Roxin sostiene que en este tipo de delitos de infracción a un deber, no es relevante qué aporte hace el intraneus al hecho, porque su mera intervención en la lesión del deber, lo torna autor.

⁸⁵ Roxin, analizado por Quintero Olivares, op. cit. pág. 101.

Roxin aplica esta misma solución a los delitos de omisión, tanto propios como impropios.

7.- Ha sido muy criticado sobre la base de la existencia de delitos que requieren la intervención de propia mano del intraneus y también a partir de que no todos los delitos especiales imponen un deber, ya que algunos sólo exigen una posición material.

También se ha planteado que admitir esta interpretación es asumir que el derecho penal es meramente accesorio al basarse en la violación de deberes extrapenales, lo cual entiendo es insostenible desde el momento que el ordenamiento jurídico es uno solo, dividido en ramas en razón de la especialidad, pero todas de igual jerarquía. A esta altura de la evolución del estudio del derecho, nadie podría decir fundadamente que el derecho penal es accesorio.

Una seria pero respetuosa crítica le efectúa Pizarro Beleza⁸⁶ a partir del hecho de que un intraneus puede ser partícipe de un delito especial, lo que a su juicio demuestra que la condición de ser titular del deber no torna al sujeto directamente autor del hecho. Agrega, que será autor si reúne la cualidad, obra con dolo y además, domina o codomina la ejecución de la acción, lo que la lleva a concluir -en postura compartida con Zaffaroni-, que para delimitar el concepto de autor en los delitos especiales de infracción a un deber, es necesario utilizar conjunta y armonizadamente, tanto el

⁸⁶ Teresa Pizarro Beleza "La estructura de la autoría en los delitos ..." pág. 349.

criterio de la titularidad del deber extrapenal como el criterio del dominio del hecho.

8.- Algunos autores han intentado dar solución al supuesto del autor mediato extraneus que se vale de un instrumento intraneus, en el que tratándose de un delito especial propio, quedarían ambos impunes⁸⁷.

A tal fin, se ha delineado la posibilidad de que la condición intraneus del instrumento se extienda y alcance al extraneus, que de esa forma realiza a través del otro lo que solo no podría hacer, y ese es el fundamento de la transmisión (Hegler); en tanto que otras líneas han sostenido la aplicabilidad de la analogía, para lo cual tienen en cuenta que el bien jurídico sale lesionado y es intolerable desde el punto de vista de política criminal que estos hechos queden impunes (Oetker).

Sin embargo, es inadmisibles la afectación del principio de legalidad en aras de satisfacer una necesidad de política criminal, siendo la rectificación legislativa la manera legítima de encarrilarla.

9.- Entre los enfoques más recientes de la doctrina penal en materia de participación, se presenta la teoría de Jakobs que distingue por su estructura, los delitos de organización (por competencia en un ámbito de organización, o de dominio) y los de infracción de un deber (o delitos por competencia

⁸⁷ Quintero Olivares, op. cit. pág. 111.

institucional)⁸⁸. Explica Zaffaroni que esa distinción implica sólo llamar con otra denominación a los delitos comunes y delitos especiales⁸⁹.

En el caso de los delitos de infracción de un deber, la autoría sólo puede determinarse por la lesión de un deber legalmente impuesto. De tal manera esos deberes sólo afectan a quien está en esa determinada posición, y quienes no lo están, a lo sumo, pueden ser partícipes. Estos delitos pueden ser tanto llevados a cabo por comisión como por omisión, ya que Jakobs no asigna relevancia alguna a la distinción entre delitos comisivos y por omisión.

Frente a esa categoría, ubica los delitos de dominio, que son la mayoría. Entiende que la autoría en estos delitos no está dada por una violación de un deber, sino por actos de organización -que sería el dominio del hecho-.

En este caso las posibilidades de participación que pueden presentarse son tres: 1. el mismo sujeto idea y ejecuta la acción, es autor; 2. varios agentes intervienen con distinto grado de contribución, de modo que serán partícipes o instigadores, y 3. un sujeto se somete a la organización que traza otro, quien de esta manera es autor mediato.

Como conclusión sostiene que el dominio del hecho no es relevante a menos que esté basado en la plena capacidad de

⁸⁸ Günther Jakobs "La imputación objetiva en derecho penal" Cap. III. Al respecto, conf. Fierro, op. cit. pág. 340; Silvina Bacigalupo "Cuestiones específicas de la participación ..." pág. 150.

⁸⁹ Eugenio Zaffaroni "Derecho Penal" pág. 451.

organización, porque en este tipo de delitos, la autoría surge de un acto organizativo.

8. Delitos tributarios como delitos especiales:

1.- El tema de los delitos especiales es de suma relevancia en materia penal tributaria. La tesis de que los delitos tributarios son especiales, es la que prima hoy en día⁹⁰, y entiende que sólo pueden ser cometidos por las personas que ocupan el lugar de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria⁹¹, lo cual, de acuerdo a lo analizado en los puntos precedentes, no obsta a que quienes no revistiendo tal carácter hagan su aporte doloso, sean imputados como partícipes.

Desde el momento en que el autor de estos delitos necesariamente es el obligado en los términos de la relación jurídica tributaria, para determinar cuál es el deber extrapenal cuya infracción determina la autoría, debemos remitirnos a las normas tributarias y procesales tributarias, de donde surgen los deberes a cargo del contribuyente.

Ello así porque no cualquier persona que quiera evadir tributos puede hacerlo; para ello debe estar en una especial situación jurídica con el Fisco, derivada de su posición deudora en función de haberse configurado un hecho imponible a su respecto⁹².

⁹⁰ Aunque parte de la doctrina los asimila a delitos comunes, por ejemplo en España: Rodríguez Márquez, Córdoba Roda, Rodríguez Mounillo, De la Peña Velasco y también Pérez Royo.

⁹¹ Vicente O. Díaz "Criminalización de las infracciones tributarias" pág. 97. También es el criterio del Tribunal Supremo Español.

⁹² Ignacio Ayala Gómez "El delito de defraudación tributaria" pág. 247.

Sostienen Bajo Fernández y Bacigalupo⁹³ que sujeto activo del delito fiscal es el sujeto pasivo de la obligación tributaria o deudor tributario, o el titular de la ventaja fiscal indebidamente obtenida, según el caso, y lo califican como un delito especial propio en el sentido de que no puede ser cometido por cualquier persona.

Toda persona que no reúne esa condición, será un extraneus, aún el asesor contable, y en consecuencia, no podrá responder como autor ni coautor, sino sólo como partícipe.

De tal manera, en los delitos de defraudación tributaria, de aprovechamiento indebido de subsidios u obtención fraudulenta de beneficios fiscales, así como en las diversas modalidades de simulaciones de pago, sólo puede ser autor quien tiene el deber de pagar el tributo como consecuencia de haberse verificado a su respecto el hecho imponible. En el caso de la apropiación indebida de tributos, el agente de retención o percepción.

Simón Acosta⁹⁴ que considera delitos comunes a los ilícitos tributarios, distingue en base a la ley española, si el delito se comete por omisión, en cuyo caso puede cometerlo quien tenga la posición de garante y sostiene que eso no lo transforma en un delito especial, frente a si el delito se comete por comisión, en cuyo caso no hay razones para restringir el círculo de posibles agentes del delito. Debe

⁹³ Miguel Bajo Fernández y Silvína Bacigalupo "Delitos tributarios y previsionales" pág. 85.

⁹⁴ Eugenio Simón Acosta "El delito de defraudación tributaria" pág. 39.

tenerse presente que este autor entiende que los delitos de defraudación tributaria se cometen siempre por omisión, aún en los casos en que se presentan declaraciones juradas falsas, ya que, sostiene, la defraudación no es la declaración falsa, sino la omisión parcial y dolosa del ingreso de la cantidad debida.

2.- Anteriormente se reseñó la diferenciación entre los delitos especiales propios, que son los que sólo pueden ser cometidos por los sujetos que tienen la especial característica definida en la norma, y de ser desplegada la acción típica por otra persona, son hechos atípicos, y los delitos especiales impropios, en los que el hecho puede ser cometido por cualquier persona, con la particularidad de que el encuadre legal del mismo varía según el autor sea el sujeto calificado u otra persona.

En doctrina hay casi unanimidad, como se vio en atribuir a los delitos tributarios la calidad de especiales.

Sin embargo, debe tenerse presente que en la mayoría de sus posibles modalidades, en caso de ser realizada la acción por alguna de las personas que no está definida en el artículo 14 de la ley penal tributaria, igualmente se puede configurar alguna forma de defraudación, que en algunos casos será en perjuicio de la administración pública y en otros, de un particular.

Cabe el ejemplo de la evasión tributaria simple del artículo 1 de la ley 24.769; si el monto evadido no alcanza la condición objetiva de punibilidad de \$ 100.000, ese hecho no

será perseguible desde la óptica de la ley penal tributaria, pero el encuadre se desplaza a la figura de defraudación en perjuicio de una administración pública, previsto en el artículo 174 inciso 5º del Código Penal, que no tiene tope mínimo para la persecución.

9. El obrar en lugar de otro:

1.- Pesé a lo que podría suponerse inicialmente por estar más definida la figura del autor en el texto legal, la imputación en materia de delitos especiales no es una tarea del todo sencilla.

Si bien el sujeto activo está definido en el tipo, la realidad demuestra que cuando llega el momento de aplicarlo, en ocasiones se presentan situaciones que provocan confusión, y dan lugar a frecuentes dificultades para efectuar la imputación.

Primeramente debe decirse que no todos los delitos especiales tienen la caracterización del sujeto activo redactada en forma explícita, sino que, en algunos casos, la definición debe deducirse del verbo típico⁹⁵.

Sorteado el primer obstáculo de contar con una descripción limitada del posible sujeto activo, la siguiente dificultad se advierte cuando quien realiza la acción no es el intraneus.

⁹⁵ Por ejemplo, todos los incisos del artículo 302 del Código Penal, aluden al sujeto activo con la expresión "... El que ..."; sin embargo, la acción que describe el verbo no deja dudas de que los ilícitos enunciados en los tres primeros incisos, son delitos especiales que sólo pueden ser cometidos por el titular de una cuenta corriente bancaria o su autorizado.

Si bien en principio los extraneus no estarían siquiera en condiciones de acceder al bien jurídico -y dañarlo-⁹⁶, la realidad demuestra que eso ocurre. Son múltiples los casos en que una persona distinta de la definida en el tipo penal, toma contacto con el bien jurídico protegido y realiza una acción o una omisión lesivas del mismo.

El supuesto más frecuente, es el de la persona jurídica titular de la condición especial requerida por la norma penal, pero también puede darse una situación de delegación de funciones de una persona física en otra.

En tales eventos, quien por delegación cumple las tareas propias del sujeto descrito en el tipo, pese a lo que pudo prever el legislador en contrario, queda efectivamente en contacto con el bien jurídico protegido y está en situación de afectarlo con su obrar. Si no intervino en ese mismo hecho un intraneus que cumpla el rol de autor, habilitando así la calificación del obrar del extraneus como partícipe, está planteado el problema.

Por tal motivo, la teoría de la actuación en lugar de otro tiene suma relevancia como una de las posibles soluciones a situaciones como la descrita.

2.- Esta figura ha sido incluida en legislaciones como la alemana, portuguesa y española, mediante definiciones

⁹⁶ Se supone que en los delitos especiales el legislador acotó el ámbito de posibles autores porque los restantes sujetos no están siquiera en condiciones de entrar en contacto con el bien jurídico protegido por esa norma. Otra posibilidad es que el legislador haya querido proteger ese bien jurídico exclusivamente respecto de las acciones de algunas personas y no de otras. Por último, siempre queda la posibilidad de un error de técnica legislativa.

aproximadas a "una ley según la cual especiales cualidades, relaciones o circunstancias personales fundamentan la punibilidad, se aplicará también al representante, aunque esos elementos no concurren en él pero sí en el representado".

En nuestro derecho, el artículo 27 de la ley 23.737 -de represión de la tenencia y tráfico de estupefacientes- dice "*En todos los casos en que el autor de un delito previsto en esta ley lo cometa como agente de una persona jurídica y la característica requerida para el autor no la presente éste sino la persona jurídica, será reprimido como si el autor presentare esa característica.*".

El artículo 27 de la ley 10 de la Ciudad de Buenos Aires por la que se sancionó el Código Contravencional dice: "*El que actúe en representación de otro/a responde personalmente por la contravención, aunque no concurren en él y sí en el representado/a las calidades exigidas por la figura para poder ser sujeto activo de la contravención.*".

Sin embargo aún la jurisprudencia no es pacífica en cuanto a la aplicación de la figura⁹⁷.

3.- En doctrina se reconoce que esta teoría fue creada para contrarrestar la laguna legal de punibilidad que se presenta cuando el tipo requiere características especiales que no reúne quien realiza la acción y lesiona el bien jurídico, sin intervención de un agente calificado.

⁹⁷ Conf. Cevalco y Fernández "Derecho contravencional de la Ciudad autónoma de Buenos Aires" págs. 101 y ss..

El instituto permite una extensión del tipo penal especial, de la pena o de la responsabilidad, o en otras palabras, una suerte de transmisión o comunicabilidad de la calidad de intraneus a los extraneus.

4.- La primera reacción que se presenta frente a lo dicho es preguntarse si no se está ante una extensión ilimitada de los tipos penales, contradictoria con el ordenamiento general y que afecta el principio de legalidad.

El motivo del interrogante es que si cuando el legislador creó los tipos penales especiales, consideró a esas acciones inadmisibles sólo en tanto fueran cometidas por determinada persona que definió expresamente en la norma, quienes no están en esa definición, quedan excluidos como posibles autores. Al fin y al cabo, no debe olvidarse que la restricción de la autoría es una restricción de la relevancia jurídico penal del hecho (Wiesener)⁹⁸.

En consecuencia, puede decirse que luego, admitir castigar a personas distintas de las que definió como posibles autores mediante la inclusión de la teoría del actuar en lugar de otro, sería para el legislador, reconocer que se equivocó al dictar las normas especiales, al omitir prever y tipificar situaciones reprochables realizadas por personas que no reúnen ninguna característica requerida.

Por su parte, quien debe aplicarla -el Juez-, seguramente sentirá que está sometiendo a proceso a una persona valiéndose de una norma distinta del tipo, que está

⁹⁸ Autor citado por Luis Gracia Martín en "El actuar en lugar de otro en derecho penal" t. I pág. 355.

integrando el tipo con otras disposiciones ajenas que corrigiendo la omisión legislativa, extienden y amplían su contenido con un criterio práctico.

Sin embargo, no puede negarse en los países en que se dictó la respectiva norma, la extensión es legal y que ante los ya señalados problemas que presenta la atribución de responsabilidad penal en materia de delitos especiales, fundamentalmente cuando el sujeto es una persona jurídica, esta teoría brinda una buena salida, que cuenta con sólidos fundamentos doctrinarios y da respuesta a una anterior situación de aparente injusticia.

5.- En general la doctrina admite que la actuación en lugar de otro genera responsabilidad penal por el hecho propio.

Vale la aclaración de que esta figura no autoriza en modo alguno a penar mediante atribución de responsabilidad objetiva por la circunstancia de revestir determinado posicionamiento frente al idóneo, sino que el sujeto debe haber intervenido en la realización de la acción típica, lo cual se deriva del principio de culpabilidad⁹⁹.

Es relevante tener presente que en los ordenamientos que existe una norma que resuelve el actuar en nombre de otro, tal norma no contiene una presunción de autoría, sino sólo una solución legal para los casos de delitos especiales

⁹⁹ En España la redacción del anterior artículo 15 bis y del actual 31 del Código Penal, no exige expresamente que el sujeto haya intervenido en el hecho, sin embargo, lógicamente, se ha interpretado que así debe ser. Lo mismo ocurre con el artículo 14 del Código Penal alemán.

propios en que la condición especial requerida por el tipo se cumple en cabeza de una persona sea física o jurídica que ha delegado sus funciones.

En cuanto a la solución que brinda este instituto, cabe adelantar que concretamente permite la atribución de responsabilidad en carácter de autor a personas distintas del intraneus.

De no aplicarse esta teoría, puede ocurrir que la intervención del extraneus en un delito especial reúna todos los elementos para ser merecedor de reproche penal, pero su condición de extraneus que lo excluye como posible autor, lo deje sin castigo al no haber intervención de un intraneus que habilite la imputación del otro, aunque fuera, como partícipe.

En el ejemplo de cheques rechazados, podría imaginarse el caso de un sujeto que recibe en pago un cheque de manos del librador, y él a su vez lo hace circular entregándolo a otro; luego, le dice al titular de la cuenta, mintiéndole, que extravió el cheque y le indica dolosamente que de al banco la orden de no pagarlo, lo que aquél así hace y al ser depositado el cheque es rechazado.

En este caso, el titular de la cuenta obró incurso en un error de tipo -dio la orden de no pagar creyendo que el cheque había sido perdido realmente- por lo que no realizó acción típica, el otro llevó adelante personalmente todos los tramos del ilícito -excepto librar el cheque- y literalmente provocó el rechazo, sin embargo no es titular de la cuenta

corriente girada ni autorizado a operar en la misma, por lo que no puede ser autor del hecho.

Descartada la conducta típica del titular que obró exento de dolo, sólo queda como sujeto activo de este hecho el primer tomador del cheque, que como se dijo, es extraneus. Faltando un autor, éste no puede ser imputado siquiera a título de partícipe. Sin dudas se percibe como una injusticia que no reciba pena por su obrar.

El problema es que, como ya se vio, la participación es accesoria, por lo que necesariamente debe haber un hecho atribuido a un autor principal para poder efectuar a otro sujeto una imputación a título de partícipe. Si el hecho es íntegramente cometido por un extraneus y no interviene en el mismo un intraneus o como en el ejemplo anterior, su acción es atípica, se presenta una laguna punitiva porque una norma fue violada y un bien jurídico fue dañado a consecuencia de esa acción.

Esa es la clase de situaciones que esta teoría procura solucionar.

6.- El problema se presenta con mayor frecuencia cuando en los delitos especiales, quien reúne los requisitos típicos del autor es una persona jurídica, o una persona física que ha delegado funciones en otra.

A su vez, dentro de las personas jurídicas, la actividad se realiza en base a la división de funciones en las que participa una cadena de personas con competencias

funcionales delimitadas y estructurada jerárquicamente¹⁰⁰, lo cual dificulta la individualización del sujeto activo.

Sin embargo, esta individualización de la persona que obró es necesaria, y es un paso previo a la aplicación del instituto que estamos analizando.

7.- Quien estudió este tema profunda y meticulosamente, y desarrolló una postura alternativa propia, es el catedrático español Luis Gracia Martín, estudiado y citado por todos quienes pretendieron después que él exponer acerca de la figura del actuar en lugar de otro¹⁰¹.

7.- a) Este autor, para su desarrollo, parte de la premisa de que el ingrediente esencial de las actuaciones en lugar de otro es la falta de algún elemento típico en el sujeto que actúa, y su tesis es que para atribuirle responsabilidad penal a éste, es menester determinar la equivalencia entre su obrar y el del idóneo.

Dada tal equivalencia, se justifica la extensión formal de la tipicidad porque el otro actúa en las mismas circunstancias objetivas tenidas en cuenta para tipificar la conducta del idóneo, y en consecuencia, pueden ser asimilados.

Para determinar la equivalencia de ambas conductas, se requiere una doble investigación: a) cuál es la razón de ser de

¹⁰⁰ Luis Gracia Martín op. cit. t. I pág. 62.

¹⁰¹ El desarrollo completo está hecho en los dos tomos de "El actuar en lugar de otro en derecho penal", y en "Responsabilidad de directivos, órganos y representantes de una persona jurídica por delitos especiales", que el propio autor calificó como el complemento de su obra anterior. A continuación, se esboza una brevísima síntesis de los conceptos analizados por el autor en tales trabajos.

los elementos especiales del tipo, y b) cuál es el sentido y carácter de la acción del otro.

Luego, comparar los resultados, y si la comparación arroja un juicio de equivalencia, inequívocamente habrá actuación en lugar de otro jurídico-penalmente relevante, de lo contrario, no hay actuación en lugar de otro, sino que podrá tratarse de un caso de participación.

7.- b) Antes de exponer su propuesta, cabe: 1. puntualizar que este desarrollo se refiere fundamentalmente a la actuación de las personas físicas que obran por las personas jurídicas en los casos en que son éstas las que reúnen las condiciones especiales requeridas por el tipo de que se trate, y 2. mencionar algunos conceptos que el autor tiene especialmente en cuenta para desarrollarla y que le dan sustento.

b) 1. Primeramente señala que el actuar en lugar de otro no se da sólo en los delitos de infracción a un deber, porque hay delitos especiales que no son sólo infracción de un deber. Ejemplifica citando a Schünemann que dice que en la mayoría de los delitos especiales los tipos no incorporan la infracción de deberes extrapenales, sino que sancionan hechos realizados en el seno de una relación de confianza fáctica que no tiene correlato formal en otros ámbitos jurídicos, o a lo sumo deriva de los deberes nacidos de la buena fe.

En síntesis, considera la teoría aplicable a todos los delitos especiales, aún los que no consistan en una infracción de un deber extrapenal.

b) ii. Lo injusto de los delitos en general queda constituido plenamente cuando al desvalor de la acción se agrega el desvalor del resultado (lesión o puesta en peligro del bien jurídico); no puede entonces conformar que esos delitos no consistan en algo más que la mera infracción de un deber extrapenal, sino que parece necesaria una sanción penal.

Respecto de este tema, Pizarro Beleza¹⁰² apoya que los tipos legales no pueden ser sólo descripción de la infracción de un deber extrapenal sin que sean precisados a través de una acción u omisión o de la exigencia de algún resultado.

No es deseable que los tipos penales sean imprecisos o abiertos por razones de seguridad jurídica, pero además, el mero incumplimiento de un deber no ha de llegar al nivel penal sino en última instancia, correspondiendo intentar darles respuesta primeramente por las vías civil, administrativa, disciplinaria, etc..

Concluye Gracia Martín que en estos casos, la mera infracción de un deber es un elemento del tipo y visto el punto desde la óptica penal, tratándose de la lesión de un deber ajeno al plano penal, a lo sumo puede ser indicio de tipicidad del injusto especial, pero no es suficiente¹⁰³.

¹⁰² Teresa Pizarro Beleza "La estructura de la autoría en los delitos..." pág. 352.

¹⁰³ Cabe mencionar que también para Roxin la infracción del deber extrapenal sería un mero criterio de determinación de la autoría y no el fundamento de la punibilidad; en estos casos la razón de ser de la tipificación no está dada por la infracción de un deber extrapenal, sino por la única situación que justifica un delito, que es la protección de bienes jurídicos.

Considera que por este camino no se revela nada acerca de la naturaleza de los delitos especiales, que es lo que necesita para formular el juicio de equivalencia, por eso hay que buscar la razón de ser de éstos en otro lugar (cabe adelantar que finalmente concluye al respecto que la razón de ser de los delitos especiales, es el dominio social, como se verá).

b) iii. Para formular el mentado juicio de equivalencia que permita determinar si cabrá atribuir responsabilidad penal al "otro", en la búsqueda de la razón por la cual existen condiciones especiales requeridas para el sujeto activo, hay que tener en cuenta que el autor calificado se encuentra en una determinada relación con el bien jurídico.

Es frecuente que sólo el sujeto calificado tenga acceso al bien jurídico protegido, por lo que es lógico que no cualquier persona pueda ser autor de un delito que lo ataque.

Schünemann, estudiando el fundamento de los delitos impropios de omisión, intentó trazar un criterio de equivalencia entre acción y omisión. Considera que tales condiciones de equivalencia deben buscarse en la naturaleza de las cosas, de modo que se deriven en forma lógica objetiva; luego de efectuar unas operaciones lógicas, llega a la conclusión de que el criterio lógico objetivo de equivalencia entre acción y omisión, es el dominio sobre el fundamento del resultado.

El resultado puede ser imputado a un omitente cuando con un acto de su voluntad, domina la causa esencial del

resultado, o la indefensión de la víctima. De tal manera, todo aquel que tiene el dominio sobre el fundamento del resultado, asume la posición de garante.

El concepto de la posición de garante siempre se consideró exclusivo de la teoría del tipo de los delitos impropios de omisión, pero ahora también los doctrinarios hablan de la posición de garante del autor por comisión en delitos con especiales elementos de la autoría, respecto de los cuales dice Schünemann, el legislador justamente ha ligado la autoría de la comisión a una posición de garante.

También Jakobs al explicar su criterio de equiparación entre los delitos de omisión y de comisión, sostiene que la equivalencia entre ambos tiene relación con que en los delitos por comisión, el autor que actúa de modo objetivamente imputable, es garante de evitar el resultado.

b) iv. En síntesis:

- La mera violación de la norma extrapenal es sólo indicio de tipicidad, pero no es suficiente para que haya injusto;
- la especial relación del sujeto idóneo con el bien jurídico determina el dominio de éste sobre el fundamento del resultado;
- quien tiene dominio sobre el fundamento del resultado, ostenta posición de garante;
- en este tipo de delitos, el legislador vincula al autor con la posición de garante.

En consecuencia, en los delitos con especiales elementos de la autoría, la proximidad fáctica del sujeto con el bien

jurídico –que como se adelantó, no la reviste cualquiera- es un elemento decisivo, porque esa posición le permite protegerlo, pero también le da el dominio sobre su vulnerabilidad.

De tal forma, en todos los delitos especiales, la autoría está normativamente conectada al ejercicio de funciones que engendran deberes de garantía desde el punto de vista del dominio sobre la vulnerabilidad del bien jurídico.

He ahí la respuesta a la primera cuestión relacionada a la búsqueda de la razón de ser de los elementos especiales de autoría en estos delitos.

7.- c) Luego de considerar esas premisas, Gracia Martín dice que el juicio de equivalencia de la actuación en lugar de otro debe ser hallado en la esfera normativa del tipo.

Detalla además que el análisis debe hacerse en función de un criterio material de equivalencia y de un criterio formal.

c) i. Para formular el juicio de equivalencia material, es preciso partir del fundamento del requisito de concurrencia de especiales elementos de autoría, que es lo que va a permitir comparar ambas actuaciones.

Como se dijo, la razón de ser de los delitos especiales está dada por la especial relación del sujeto con el bien jurídico, que lo pone en posición de garante, fuente a su vez del dominio social, que es el ámbito de protección de la norma.

El dominio social es un concepto abstracto que debe encontrarse en cada caso en función de los factores concretos

que concurren en la acción. No es algo que se posee sino que se ejerce, y que al ser ejercido adquiere relevancia jurídico-penal.

Desde la perspectiva de las características de la acción típica, en los delitos de dominio social ésta presenta una cualidad específica consistente en que es realizada en el ejercicio de una función monopolizada por una cierta clase de sujetos; no cualquiera puede ejercer el dominio del hecho o realizar la acción típica.

Para determinar cuáles delitos especiales son de dominio social hay que preguntarse ante cada tipo ¿quién es el sujeto?, cuando la respuesta es una clase de sujetos que desempeñan una función en virtud de cuyas competencias sociales o institucionales es posible la realización de la acción disvaliosa, ese delito es de dominio.

Aunque la formulación de la norma lo describa como "...el que...", si la respuesta es una categoría o clase de personas y no cualquier persona, la acción típica revela que estamos ante un delito especial y de dominio social.

Decir que un sujeto posee el dominio social implica que ese sujeto ocupa un status que lleva aparejado el dominio social, pero debe atenderse a la idea de función y no de status. El ejercicio de ese dominio implica una autonomía de acción del sujeto, suficiente como para realizar acciones de ataque al bien jurídico en forma relevante para el derecho penal.

En general en los delitos especiales no es posible que un extraño realice la acción, porque la posibilidad de actuar con dominio sólo la tiene quien está en la mentada posición de garante.

Los bienes jurídicos protegidos están inmersos en estructuras sociales objetivas descritas por el legislador; si éste utiliza a fin de describir conductas típicas el status personal de determinados sujetos, es porque normalmente sólo esas personas en virtud de su dominio de la estructura social tienen acceso jurídico penalmente relevante al bien jurídico. No tendría sentido describir conductas imposibles de realizar, por ejemplo, el que no tiene ningún bien, no puede en modo alguno incurrir en alzamiento de bienes, aunque quiera hacerlo.

Sin embargo, pese a todo lo dicho en cuanto a la razón de ser de incluir especiales requisitos para el autor por su proximidad al bien jurídico y lo poco probable de que otras personas tengan acceso al mismo, la realidad es que la función de dominio social puede ser delegada en otras personas.

Así es como se presenta la situación de un extraneus en el ejercicio de la función del dominio social, que el legislador no previó al delinear el tipo penal especial.

En algunos tipos el legislador incluye junto con el sujeto que detenta originariamente el dominio social, a otros que han accedido derivativamente a él, éstos son los que actúan en lugar de aquel.

c) ii. En cuanto al criterio formal de equivalencia, debe tenerse en cuenta que a la función, le sigue la obligación de actuar, es decir de realizar determinadas acciones esperadas.

En los tipos especiales, en general prima el mandato sobre la prohibición y para los sujetos activos señalados, la norma constituye un deber. En síntesis, quienes detentan la posición de garante del bien jurídico en base a su dominio social, además tienen un deber de acción.

Puede ocurrir que quien debe actuar porque detenta el status ligado al dominio social, no pueda o no quiera hacerlo, ya sea porque es una persona jurídica o porque delegó ese actuar en otra persona.

Estas personas, a través de la delegación que se efectúa en su favor, acceden al dominio social y asumen las funciones, por lo que deben realizar la acción esperada.

Generalmente el deber de acción en lugar del idóneo, no es producto de una norma sino de la de vinculación del contenido de numerosas partes de la ley.

El que actúa en lugar de otro, lesiona la misma norma que el idóneo, sólo que el idóneo es el genuino obligado y la obligación del otro se deduce de otras normas denominadas por Gracia Martín como normas de adscripción, cuya función consiste en conectar a un sujeto distinto del idóneo con el juicio de valor de la proposición de donde surge la obligación de éste.

He allí la respuesta a la segunda cuestión planteada por el autor acerca del sentido de carácter de la actuación del otro.

c) iii. Resta entonces efectuar la comparación. En síntesis, según el criterio propuesto por Gracia Martín, para darse la equivalencia, el actuar del otro debe coincidir con el del Idóneo en los dos aspectos, material y formal.

El aspecto material está constituido por el dominio social, y la equivalencia se cumple cuando el otro realiza una acción cumpliendo una norma distributiva que impone realizar algo en forma idéntica tanto al idóneo como a él, ambos tienen la misma obligación y ambos tienen el dominio sobre la producción de la situación deseada.

El aspecto formal de la equivalencia se relaciona con la fuente del deber de actuar, y hay coincidencia cuando ambas acciones se proyectan a asegurar la producción de la situación jurídicamente deseada.

Se sintetiza lo expuesto en el siguiente ejemplo: tanto el deudor como su apoderado tienen obligación de desinteresar al acreedor del primero.

7.- d) i. Al iniciar el desarrollo de su postura, Gracia Martín analiza y critica fundadamente la teoría mayoritaria en materia de obrar en lugar de otro, denominada de la representación, que se basa en la relación interna entre el sujeto calificado y su representante, que da lugar a la fórmula de la disociación personal de los elementos del tipo.

Como ya se dijo, la actuación en lugar de otro consiste en la realización de la acción típica por un sujeto no cualificado que sin embargo, representa al sujeto idóneo en el cumplimiento de deberes que incumben a éste. El sujeto no idóneo que actúa por éste, es un representante en el cumplimiento de un deber.

La incriminación del otro, para la teoría de la representación, radica en la transmisión del deber de cumplimiento de los deberes que en cabeza del idóneo son primarios, al otro, para quien son secundarios.

Gracia Martín refuta la teoría de la representación, en primer lugar porque rechaza la doctrina de los delitos consistentes en la infracción a un deber, que es su soporte (más adelante aclara que no es que niegue que en los delitos especiales haya elementos referidos a la infracción de un deber, lo que niega es que la infracción del deber sea la razón de ser de esos delitos, porque como ya se expuso, considera que para llegar a la categoría de delitos debe haber algo más que esa mera infracción extrapenal), y en segundo lugar, porque aún aceptando ese postulado, entiende que no permite fundar el juicio de equivalencia de las actuaciones en lugar de otro.

Él considera que esa equivalencia no se cumple y así la teoría de la representación no se sostiene, porque usa criterios distintos para justificar una misma circunstancia como es la fuente del deber secundario; por ejemplo para órganos de personas jurídicas usa un criterio formal -de

acudir a la ley o los estatutos sociales-, en cambio para la representación voluntaria, el fundamento es un criterio material del poder de lo fáctico.

Entiende que no puede haber equivalencia entre el deber secundario del representante y el originario del idóneo, porque no es lo mismo dar cumplimiento a deberes propios que ajenos.

Entonces sostiene que la incriminación del hecho de otro, debe tener lugar porque la lesión del bien jurídico mediante el incumplimiento del deber que incumbe a otro constituya una agresión tan insoportable al bien jurídico como la producida mediante el incumplimiento de deberes propios.

Si se sostiene que la agresión al bien jurídico realizada por otro también merece pena, deben crearse los respectivos tipos independientes o de lo contrario, debe haber una perfecta equivalencia entre la acción del intraneus y la del extraneus para que éste pueda ser penado como autor.

Para Roxin, el fundamento de la sanción radica en que alguien infringe las exigencias de conducta derivadas del papel social que desempeña. Entonces Gracia Martín se pregunta si ese papel social es intercambiable, si es lo mismo ser deudor que ser representante de un deudor. El deber que infringe el deudor emana de la norma distributiva que regula la obligación, en cambio el que infringe su representante, deriva de las normas de apoderamiento, que Gracia Martín llama normas de adscripción.

Las diferencias repercuten en el ámbito de la justificación, porque cuando el deber que incumbe al representante entra en colisión con el que pesa sobre el idóneo, puede ocurrir que el representante cumpla la conducta del tipo del idóneo, pero que obre justificadamente debido al distinto alcance y contenido de los deberes extrapenales de uno y otro.

De ahí que cuando idóneo y representante incumplen normas, tal incumplimiento es a distintas normas, y por eso no es posible establecer un criterio de equivalencia que permita la ampliación de la tipicidad a las actuaciones en lugar de otro tomando como base la teoría de la representación solamente.

d) ii. El mero status de órgano o representante, no basta para afirmar la existencia de una actuación en lugar de otro porque la conducta relevante penalmente debe estar dentro de sus competencias o de sus posibilidades de acción.

Por otra parte, hay sujetos que no ostentan el status de órgano o representante y sin embargo fácticamente detentan la posibilidad de acción, como es el caso del administrador de hecho.

En el seno de las empresas, hay que buscar el fundamento de las actuaciones en lugar de otro en dos factores: organización funcional y complejidad técnica. La realidad funcional de las sociedades se manifiesta estructurada en torno del principio de la división del trabajo. Los grandes complejos societarios, uniones, grupos de

empresas, son moneda corriente. La complejidad técnica de ciertas actividades exigen al titular delegar determinadas funciones en personas especializadas.

Eso implica la atomización del ámbito de dominio de la actividad social en un conjunto de centros de decisión autónomos. Los departamentos financiero, comercial, de publicidad, de personal, etc. son espacios de dominio concretos puestos en manos de grupos de personas, bajo su propia responsabilidad. Generalmente no hay instrumentos de representación –no hay poderes escritos-, e incluso pueden no tener siquiera relación de dependencia jurídica con el empresario para el que realizan la tarea, por ejemplo como subcontratistas, todo lo cual es indicado por este autor como obstáculos a la teoría clásica.

Las actuaciones en lugar de otro de estos sujetos, no pueden ser explicadas desde la teoría de la representación que se basa en las relaciones internas formales entre el sujeto cualificado y el representante.

Señala Gracia Martín que es preciso hallar un criterio material que haga gravitar el foco de atención en torno de las relaciones externas de los extraneos con el bien jurídico protegido por el tipo de los idóneos.

La disociación de los elementos personales requeridos por el tipo, entre quien actuó y aquél en cuyo lugar actuó, para Gracia Martín es una fórmula que no brinda solución adecuada al problema, resaltando por otra parte la injusticia

desde la óptica político-criminal de dejar impunes estas conductas.

Culmina afirmando que el problema de las actuaciones en lugar de otro, debe ser resuelto positivamente por el legislador¹⁰⁴, el cual a su vez tiene la disyuntiva de si hacerlo mediante una cláusula en la parte general del Código Penal, o mediante previsiones especiales en cada figura.

7.- e) Gracia Martín reconoce una crítica que se le efectúa en la doctrina española, en sentido de que la norma de actuar en lugar de otro, más que castigar hechos, castiga la omisión de las personas físicas de no impedir la marcha de la persona jurídica en sentido delictivo.

Pero él responde que esas personas físicas no se limitan a un no hacer típico productor del resultado equivalente a su activa causación, sino que generalmente actúan realizando la conducta descrita en la norma.

Considera que esta crítica es infundada porque sólo toma el actuar por otro como una conversión de los tipos especiales en tipos de comisión por omisión para determinados sujetos no cualificados y eso no es lógico porque en tal caso, esos sujetos extraneus serían responsables por la omisión -que puede decirse es menos grave- y no por la acción, y reivindica que la teoría del actuar por otro sobre la posición de garante ha sido desarrollada tanto para el hacer positivo como para la omisión.

¹⁰⁴ Luis Gracia Martín *op. cit.* t. I pág. 251.

7.- f) Aplicando el desarrollo de Gracia Martín al ámbito de la empresa, cabe agregar que la titular originaria del dominio social, es la persona jurídica. Los directores u órganos, que sean capaces de realizar acciones en el ejercicio del dominio social y hayan asumido la posición de garante, pueden ser imputados de los delitos a título de autores.

De tal manera no basta ser director, sino que es menester tener a cargo el manejo de la fracción del dominio social relacionada al bien jurídico de que se trate, por eso puede afirmarse por ejemplo, que la responsabilidad en una evasión impositiva del director que tiene a cargo el área de producción, no es la misma que la del encargado del área específica. Sin embargo, si intervino en el hecho de evasión, no hay dudas de que sea cual sea su especialidad, manejaba la fracción del dominio social relacionada al bien jurídico protegido y estaba en posición de lesionarlo.

Para que la conducta del que obra por otro tenga relevancia penal, debe reunir todos los requisitos del tipo. De tal forma, en los delitos dolosos, debe obrar con dolo, el cual necesariamente debe alcanzar los elementos que fundan la ampliación del tipo, por ejemplo el dominio social a cuyo ejercicio accedió. Lógicamente, el error sobre los presupuestos que lo colocan en situación de actuar por el idóneo, es error de tipo.

Por otra parte, para ser antijurídica la actuación, no debe concurrir ninguna causa de justificación. Cabe recordar que cuando el sujeto idóneo es una persona jurídica,

difícilmente coincidan las posibles causas de justificación con las del representante e incluso puede darse una colisión del deber del agente con el deber del idóneo.

El representante puede obrar amparado por el cumplimiento de un deber, cargo u oficio que sería una causal personal, en tanto que si obra frente a una agresión ilegítima contra el patrimonio de la sociedad, quedaría amparado por la causal de justificación en cabeza de la sociedad, que lo alcanza en su condición de legitimado para actuar en ejercicio del dominio social.

En cuanto a la culpabilidad, sin apartarse de las reglas generales, cada sujeto debe responder por su grado de culpabilidad, no siendo necesario en este estrato de la teoría del delito la equivalencia que sí es necesaria como se vio, a nivel del tipo.

8.- Existe jurisprudencia española emanada del Tribunal Supremo -Sala 2ª de lo penal- con posterioridad a la entrada en vigencia de la primera versión de la figura del actuar en lugar de otro, que brindó parámetros interesantes sobre cómo evaluar lo que en palabras de Gracia Martín sería la asunción o acceso al dominio social por parte del sujeto no idóneo.

En una sentencia del día 29/6/85 se sostuvo que el delito tributario en principio es imputado al presidente del consejo de administración -directorio en nuestro ordenamiento- que efectivamente ejerciera la administración y tuviera poderes de decisión, es decir la persona que con la

denominación que fuere, lleva la dirección económica de la sociedad.

Otra sentencia del 2/3/88, sostuvo que cuando el contribuyente es una persona jurídica, la responsabilidad penal recae normalmente en quienes ostentan funciones ejecutivas, y cuando se conceden a determinado sujeto amplias facultades relativas a la disponibilidad de medios económicos y administrativos, éste sustituye a quien ejerce la presidencia.

Analizando una de las defensas intentadas relacionadas a un supuesto error, agregó el tribunal que si el sujeto tiene facultades para atender y resolver una situación de desequilibrio económico y financiero que ponía en riesgo la supervivencia de la sociedad, no puede invocar error de tipo ni de prohibición, porque no puede aceptarse que una persona llamada a asumir tan serias responsabilidades en la empresa pueda desconocer el aspecto fiscal de su gestión económica, por complejo que sea.

En síntesis, tenga el cargo que tenga, si sabía y podía manejar la empresa, y lo hacía ejerciendo el dominio de aspectos económicos y financieros, hay un fuerte indicio muy serio de que esa persona está en posición de garante respecto del bien jurídico protegido, lo cual lo torna un posible autor del delito.

9.- En caso de delitos especiales en los cuales quien reúne las características exigidas por el tipo es una persona jurídica, cabe puntualizar que la fuente de los deberes

extrapenales del representante que obra por ella, es la ley y los estatutos sociales.

Cuando quien reúne la calidad especial ha delegado las funciones en representantes voluntarios, para éstos la fuente del deber secundario sería el negocio de apoderamiento, es decir el otorgamiento de poder.

10.- Simón Acosta descarta en el plano penal tributario la necesidad de recurrir a la figura del actuar en lugar de otro, porque considera que la defraudación fiscal no es delito especial, y dicha figura sólo es de aplicación a ese tipo de delitos.

Pero en lo atinente a si el representante legal o voluntario de la persona jurídica debe responder penalmente, entiende que la conclusión es la misma, sea aplicándola como no, por la afirmativa.

12.- Sobre la expresa previsión al respecto contenida en el artículo 14 de la ley 24.769 volveremos más abajo, pero cabe adelantar que la solución en nuestro ordenamiento ha sido otorgando responsabilidad directamente a los directivos enumerados en la norma, que hayan intervenido en el delito en el que la que reúne las condiciones especiales es la sociedad que integran.

10. Autoría en delitos de omisión:

1.- Existen dos técnicas para legislar en materia de tipos penales, una en que el tipo penal describe la conducta prohibida¹⁰⁵, por lo que son punibles todas aquellas conductas

¹⁰⁵ Por ej. "Se aplicará reclusión o prisión de 8 a 25 años al que matare a otro..." (art. 79 del CP).

que guarden identidad con la descripta, y otra en que se describe la conducta esperada, en cuyo caso la conducta punible es la que difiere de la descripta en la norma¹⁰⁶. Estos últimos son los tipos omisivos.

En los delitos por omisión hay una acción esperada, que por no acontecer, pone en peligro el bien jurídico protegido o no evita el resultado dañoso.

A su vez, hay dos formas de omisión, la simple omisión u omisión propia, en que se castiga el mero no hacer la acción esperada, sin ser necesaria la producción de un resultado, por ejemplo la omisión de auxiliar a un niño en peligro; en general son tipos de autor común en que la obligación de actuar no surge de ninguna circunstancia previa ni especial, y están definidos expresamente en los códigos penales. Sin embargo también pueden ser de autor especial, por ejemplo la omisión de perseguir delincuentes que pesa en los funcionarios policiales¹⁰⁷.

La segunda categoría, define los delitos de omisión impropia, en los que la omisión está en general implícitamente equiparada a un tipo activo, y al no hacer la acción esperada, le sigue la causación del resultado. El ejemplo clásico es el del niño que muere como consecuencia de que la madre no lo

¹⁰⁶ "Será reprimido con multa de \$ 750 a \$ 12.500 el que encontrando perdido o desamparado a un menor de diez años o a una persona herida o inválida o amenazada de un peligro cualquiera, omitiere prestarle el auxilio necesario, cuando pudiere hacerlo sin riesgo personal, o no diere aviso inmediatamente a la autoridad" (art. 108 del CP).

¹⁰⁷ Art. 274 del CP.

alimenta intencionalmente con el fin de matarlo¹⁰⁸. Algunos de estos tipos omisivos están escritos¹⁰⁹, pero la mayoría, no.

Los autores de estos delitos son siempre calificados, porque se hallan en posición de garante respecto del bien jurídico. Se sostiene que los delitos de comisión por omisión son la infracción de un deber de evitación, que pesa sobre el garante.

2.- Como se dijo, es frecuente que los delitos de omisión impropia no estén legislados.

Esa situación provoca severas críticas doctrinarias en torno de su legalidad, ya que aplicar castigos sobre esta base podría implicar ampliar los alcances de las normas penales.

2.- i.- A los efectos de admitir la punibilidad de los delitos de omisión, se presenta una primera dificultad dogmática, como es la definición del concepto de omisión.

Otro de los problemas es establecer si es necesaria la equiparación entre omisión y comisión y en caso afirmativo, determinar si es posible y seleccionar un criterio para hacerlo.

Siguiendo el análisis que de tales intentos hicieron Silva Sánchez¹¹⁰, Righi¹¹¹ y Pérez Cepeda¹¹², en lo referido al concepto de omisión, brevemente puede decirse que el naturalismo parte de considerar que la omisión es la nada, es el no ser, dentro de estas posturas, Beling (para quien acción

¹⁰⁸ Edmund Mezger "Derecho Penal" pág. 118.

¹⁰⁹ El art. 176 Inc. 2º del CP reprime como quebrado fraudulento a quien no justifica la salida de bienes que debiera tener, equiparando esta omisión a la acción de sustraer bienes de la masa.

¹¹⁰ J.M. Silva Sánchez "El delito de omisión..." Cap. 2 a 4 de la Parte I.

¹¹¹ Esteban Righi "Delitos omisivos equivalentes a la comisión activa de un delito".

¹¹² Ana I. Pérez Cepeda "La responsabilidad de los administradores de sociedades" pág. 67 y ss.

es movimiento corporal voluntario) entendía a la omisión como contención de los nervios motores dominada por la voluntad; Radbruch agregó a la nada o no realización de acción, el elemento de posibilidad física de hacerlo; en el finalismo se sostiene, en general, que omisión es no realizar una acción final pese a tenerse capacidad de acción; dentro de estas tesis, Kaufmann hace hincapié en los requisitos intelectuales de la capacidad de acción, fundamentalmente en que el sujeto debe conocer la situación para poder dirigir finalmente su no realización de acción; Herzberg buscando la equiparación entre acción y omisión, delinea un modelo opuesto a los conceptos de Welzel -para quien el legislador sólo puede mandar o prohibir acciones finales-, según el cual las normas contienen mandatos de evitar, y si pudiendo hacerlo, el sujeto no evita que de su cuerpo -como primera fuente de peligro- salgan peligros para terceros, puede ser responsabilizado criminalmente, de donde el punto común entre acción y omisión está en la posición de garante; Jeschek desarrolla el concepto social de la acción, según el cual la acción abarca todas las formas de comportamiento humano relevantes para un juicio de imputación (abarca así tanto conducta como omisión), por lo cual para que la omisión tenga sustrato material, es necesario llegar al nivel del injusto. Tanto las naturalistas como las finalistas se cuentan entre las concepciones negativas, para las que la omisión se agota en un no hacer algo, sin manifestar rasgos positivos.

Las concepciones positivas parten de considerar que el concepto de omisión tiene un sentido que trasciende el mero no hacer algo, y buscan un concepto superior que abarque a la vez comisión y omisión asentado en algún rasgo positivo común. Dentro de éstas, el positivismo ontológico, busca la realidad de la omisión previa al plano normativo y sostienen que la omisión es una forma de comportamiento humano distinto de la acción; luego, las teorías de la expectativa exigen que el hacer no realizado fuera posible y esperado, de tal manera que omisión es no realizar un hacer esperado y el delito de omisión se daría cuando se defrauda esa expectativa jurídica. Esta última deja abierta la cuestión siguiente, que es quién espera esa realización, y por qué motivo.

Silva Sánchez no se queda en el plano ontológico, y sostiene que la omisión surge a partir del juicio de imputación a nivel del tipo, por lo que el concepto de omisión se refiere al género que engloba a todos los elementos típicos comunes de todas las omisiones, es también el producto de una interpretación que se efectúa a partir de los tipos. Mediante ese juicio de imputación a nivel del tipo, se atribuye a la conducta del sujeto la no realización de una prestación positiva estimada ex ante como necesaria para la salvaguarda de un bien jurídico¹¹³.

En nuestro medio, Zaffaroni sostiene que en el plano pretípico sólo existe acción o conducta (si se pretende considerar la omisión pretípica, es ineludible contar con una

¹¹³ J.M. Silva Sánchez, *op. cit.* págs. 133 y ss.

referencia normativa) y en el plano típico existen dos estructuras, una que prohíbe las conductas que describe (comisión) y otra que prohíbe las conductas distintas de las que describe (omisión). Consecuentemente para él, la omisión no es ausencia de conducta, sino no hacer algo determinado, es conducta. Por otra parte, debe tenerse presente que lo único que puede desvalorarse son las acciones¹¹⁴.

Se concreta una crítica a la insistente búsqueda de un concepto común capaz de incluir el hacer y el omitir¹¹⁵, que ya objetaba Radbruch.

Novoa Monreal¹¹⁶ en una postura diametralmente opuesta a la de Zaffaroni, resalta la importancia del mundo exterior para apreciar la omisión y señala que en toda abstención de movimiento se da una continuación de la movilidad del mundo circundante que pudo ser enervada, perturbada o impedida; por eso el no movimiento del hombre que le era posible realizar, tiene una especial proyección del sujeto en el mundo, lo cual es de mucha significación, porque los efectos pueden ser mayores que su propia fuerza; en suma, considera que la omisión es un fenómeno real que tiene una existencia propia imposible de confundir con la nada, que no es una creación puramente normativa. Luego, obrar puede en ciertas circunstancias ser un mandato legal, en que el ordenamiento

¹¹⁴ E.R.Zaffaroni, Tratado, t. III, págs. 449-450 y "Derecho Penal" pág. 544. No debe olvidarse que este autor considera inconstitucionales a los impropios delitos de omisión por afectar la legalidad.

¹¹⁵ E.R.Zaffaroni, Tratado t.III, pág. 449; E. Novoa Monreal "Fundamentos de los delitos de omisión" pág. 65.

¹¹⁶ Novoa Monreal, op. cit. págs. 74 y ss..

jurídico ordena al sujeto que modifique un proceso del mundo exterior con su actuar, por lo que se observa que la valoración jurídica alcanza no sólo hechos reales, sino también hechos posibles.

En este punto, es de destacar que la conducta realizada por quien omite, suele ser una conducta inofensiva, que no constituye ilícito, sin embargo, su significación en esa circunstancia -en la que se estaba esperando de ese sujeto que hiciera otra cosa- torna típica la omisión. Esto se advierte con claridad en el clásico ejemplo de la madre que teje mientras su hijo muere de sed a su lado, en el que obviamente tejer no es contrario a derecho, pero la situación en la que se dedica a tejer y el resultado que acontece, determinan la desvaloración de esa conducta que en sí misma era inofensiva.

2.- ii.- Otro de los problemas que los autores han buscado solucionar a nivel teórico, es determinar un criterio para lograr la equiparación entre la omisión y la comisión, para de tal manera zanjar la justificada objeción de falta de legalidad.

En este punto no es irrelevante cuál sea el concepto de omisión que se adopte. Como sintetiza Pérez Cepeda¹¹⁷, si la omisión se define desde un punto de vista axiológico, como el no hacer que se esperaba que el sujeto realizara por serle exigido por alguna norma, no se presenta el problema de la equivalencia. De lo contrario, desde el punto de vista

¹¹⁷ Ana I. Pérez Cepeda, op. cit. pág. 67.

ontológico, la omisión es una propiedad del ser y se efectúa un juicio de valor previo al injusto, entonces la cuestión presenta mayores complicaciones.

Una vez más siguiendo la reseña de Silva Sánchez, Righi y Pérez Cepeda, puede afirmarse que en cuanto a la equiparación de acción y omisión, las distintas escuelas llegaron a las dos posibles soluciones, tanto se encontró la equiparación factible, como hubo quienes niegan esta posibilidad.

En términos generales, el finalismo se toma de la búsqueda de elementos comunes entre acción y omisión para afirmar la posibilidad de paralelo. Así, con los que admiten la posibilidad de equiparación entre omisión y comisión, se encuentran Kaufmann, que destaca a la capacidad de acción como elemento común entre acción y omisión; y Beling, que entendía que un movimiento corporal voluntario podía consistir tanto en un "hacer" como en un "no hacer", por ejemplo levantar la mano o distender los músculos. Estas posturas no aclaran suficientemente cómo se verifica la equiparación. Jescheck con la doctrina social de la acción sostiene el concepto común de conducta y omisión en tanto sean relevantes para un juicio de imputación aunque luego traza una dogmática separada para los delitos de omisión.

Posteriormente, Jakobs encuentra el concepto unitario tomando la función motivadora de la norma, en orden a la cual, es evitable todo aquello que el sujeto evitaría si estuviera motivado en la norma. Este autor entiende que la

equiparación entre acción y omisión es la competencia por organización; y en el plano de la injerencia¹¹⁸, señala que la conducta previa que causó un riesgo especial, en el caso de la omisión hace nacer un mandato al autor, en tanto que en el caso de la comisión, a raíz de esa conducta, se le prohíbe otra posterior que de no ser por la precedente, no se le hubiera impedido. El ejemplo que el autor brinda es el de quien descuidadamente empuja a otro (conducta precedente) y a raíz de esa conducta, surge un mandato (sujetarlo para que no se caiga) cuya omisión es ilícita y una prohibición (apartar la mano para que no se pueda sostener) cuya realización es ilícita.

Sin embargo, no faltan quienes llegan a la conclusión contraria. Por el naturalismo se sostuvo la inviabilidad de la equiparación por no existir en la omisión los elementos básicos de voluntad, hecho y relación de causalidad entre ambos (Radbruch), o desde las concepciones positivas, por tratarse de dos realidades diversas a nivel ontológico (Roxin).

Novoa Monreal¹¹⁹ las considera a ambas manifestaciones de una actitud concreta del hombre, ambas pueden ser valoradas como satisfactorias o no desde el punto de vista jurídico.

Zaffaroni asigna a la equiparación la posibilidad de existir de los impropios delitos de omisión, cuando sostiene que la doctrina denomina así a los delitos que tienen una

¹¹⁸ Günther Jakobs "Teoría y praxis de la injerencia" pág. 86.

¹¹⁹ E. Novoa Monreal, op. cit. pág. 113.

estructura que se corresponde con otra activa con la que se equipara¹²⁰. A partir de tal equiparación, se exige una afectación del bien jurídico de la misma forma que en el caso de la forma activa y los autores son siempre calificados, porque la ley limita el círculo de autores a quienes se hallan en una particular relación jurídica que se considera fuente de la obligación, son quienes están en posición de garante.

2. iii.- Desde el punto de vista filosófico, Nino¹²¹ parte su análisis del hecho de que la gente tiene la idea de que desde el punto de vista moral, una omisión es en general menos mala que una acción positiva con iguales consecuencias nocivas que aquella.

Sin embargo, logra demostrar que esa creencia no se basa en distinguir el comportamiento activo del pasivo, sino en distinguir conductas activas o pasivas que causan daño, de conductas activas o pasivas que no lo causan y a su vez, esa distinción se basa en que hay algunas condiciones que bajo ciertas circunstancias son condición suficiente para provocar el resultado y otras condiciones que, sin dejar de tener alguna relación de causalidad, no son determinantes del resultado.

En consecuencia, se toma de la teoría de Hart y Honoré en base a la cual uno de los criterios principales que el sentido común tiene en cuenta para distinguir la causa de un evento de las restantes condiciones, se relaciona con la normalidad o anormalidad de las condiciones, de donde "la

¹²⁰ E.R. Zaffaroni "Derecho Penal" pág. 547.

¹²¹ Carlos S. Nino "¿Da lo mismo omitir que actuar?...".

causa" de un resultado no son los factores que usualmente están presentes, sino un factor que haga la diferencia y que no esté presente por igual en el curso ordinario de las cosas que en la situación extraordinaria que se procura explicar.

De tal manera, en el clásico ejemplo de la madre que no alimenta a su bebé, la omisión de ésta es homicidio agravado, porque los padres son normalmente quienes deben darle alimento al hijo, quien por otra parte y siempre en condiciones normales, no debe ser alimentado por extraños. Esa omisión de la madre queda así bien diferenciada de la omisión de un vecino de alimentar a ese bebé, que en condiciones normales, no tiene por qué ser condición suficiente de la muerte, ya que se espera que sean sus padres quienes le den de comer y no un vecino.

Nino concluye que las omisiones no son menos malas que las acciones que llevan a igual resultado y que la distinción tradicional entre el comportamiento activo y el pasivo, es sólo una cuestión de adscripción de consecuencias causales. De esa afirmación, destaca como importante consecuencia que la punición de conductas pasivas que son condición suficiente bajo circunstancias normales, de resultados dañosos que el derecho tiende a prevenir, no representa una desviación del principio de legalidad.

2.- iv.- Estando cuestionado que la omisión pueda considerarse causal del resultado, la búsqueda de equiparación entre acción y omisión fue trocando en búsqueda de conceptos que permitan dirigir imputación penal en esas

condiciones, y tomaron relevancia las nociones de "acción esperada", de "posición de garante" y de "fuentes del deber de actuar".

Los criterios extensivos autoritarios se inclinaron por admitir que la ley puede no ser la única fuente de normas penales, como reacción a lo cual procurando acotar excesos estatales, surge la fundamentación de punición sobre la base de la posición de garante, cuyo primer exponente fue Nagler.

Como breve síntesis puede decirse que las soluciones formales entienden que la posición de garante es la relación existente entre un sujeto y un bien jurídico, que hace surgir para ese sujeto una obligación jurídica específica de salvaguardar determinados bienes jurídicos amenazados.

Por su parte, los sostenedores de las soluciones materiales, además de la posición de garante, exigen que para ser imputado exista identidad perfecta entre la omisión y la realización por comisión. La dogmática penal dominante basada en el sistema de la teoría del delito formulada por Welzel, reseña Righi, exige que el sujeto esté en posición de garante y que el deber de actuar emergente de dicha situación sea compatible con las modalidades de acción.

Soler¹²² en nuestro medio, ha puntualizado ya en su época que en los delitos de comisión por omisión, la omisión no es más que un medio para lograr el resultado querido y que para determinar si ese no hacer es reprochable al autor, debe determinarse si debió o no ejecutarlo, siendo las fuentes

¹²² Sebastián Soler "Derecho Penal argentino" t. I pág. 293.

de la obligación de obrar, las tradicionales, ley, contrato o conducta anterior.

Actualmente, la imputación objetiva orienta la tendencia en dirección de relativizar las diferencias entre los delitos impropios de omisión y los de comisión. Jakobs las descarta de plano, considerando que la división entre acción y omisión es una cuestión técnica de segundo orden relacionada a cómo el sujeto debe organizarse para cumplir los deberes positivos y negativos que se le asignan.

Sin embargo, los códigos penales considerados modernos, como el alemán y el español, contienen normas que exigen para ser punible la omisión impropia, que se trate de una infracción a una norma que le imponga al sujeto evitar el resultado, y que la no evitación equivalga a su causación.

3.- La categoría de delitos de omisión impropia¹²³ -de relevancia innegable en el tema de este trabajo- también son conocidos como delitos de comisión por omisión, y se trata de casos en que el autor se ve responsabilizado de la producción de un resultado típico por no haber intervenido en el curso causal para impedir que aconteciera (nexo de evitación), y el sujeto queda vinculado a la consecuencia como si la hubiera provocado él mismo.

Ese nexo entre la omisión de la acción debida y la producción del resultado, implica que si se hubiera realizado la acción omitida, casi con seguridad el resultado habría sido

¹²³ Sobre omisión impropia ver Eugenio Zaffaroni, "Derecho Penal" pág. 547 y sigs. y "Tratado de Derecho Penal" t. III pág. 445 y sigs.

evitado, de tal manera que se acredita el nexo cuando el haber omitido hubiera impedido el resultado. Para su valoración se utiliza el criterio de la causalidad hipotética, entendiéndola como una posibilidad rayana en la seguridad, de que el resultado hubiera sido evitado de haberse realizado la acción esperada.

Dos de los principales problemas que se presentan para delimitar la responsabilidad penal derivada de este tipo de delitos, son: a) cuándo hay deber jurídico de impedir el resultado, y b) cuándo por ese resultado se atribuye responsabilidad penal al sujeto.

a) Para ser punible, el autor debe tener un deber de actuar que excede el del mero ciudadano que está obligado a cumplir las leyes y no dañar al prójimo ni lesionar bienes jurídicos en general. Quienes tienen ese deber son las personas que revisten la posición de garante, de ahí que se sostiene que los autores de este tipo de delitos son siempre calificados.

Ese posicionamiento como garante, integra el tipo, por lo cual el sujeto debe conocerlo y el error que padezca acerca de la posición de garante, es error de tipo¹²⁴.

La exigencia de que el sujeto esté en posición de garante para poder responsabilizarlo penalmente del resultado acontecido y la delimitación de las fuentes de las cuales

¹²⁴ Jescheck la ubica a nivel del injusto, porque entiende que recién en esa etapa la omisión tiene sustento material, toda vez que para que se constate relevancia social de la omisión, debe existir un desvalor normativo por la no realización de la acción esperada; conf. Pérez Cepeda, "La responsabilidad de los administradores de sociedades" pág. 69.

deriva ese posicionamiento, se relacionan con la necesidad de efectuar una interpretación restrictiva del concepto de garante, para no violar el principio de legalidad efectuando una indebida extensión del tipo atribuyendo por analogía responsabilidad penal a quien no puede –aún queriendo– actuar en la forma esperada.

De tal manera el posicionamiento como garante es inherente a la definición del sujeto activo de estos delitos, toda vez que el autor necesariamente debe ser garante del bien jurídico y esa posición emana de alguna de las fuentes.

La posición de garante involucra una situación especial respecto del objeto de tutela, consistente en la posesión de un control o dominio sobre los acontecimientos que le permitan manejar la situación, es decir que le debe resultar posible evitar el resultado.

Sintetiza Simón Acosta que garante es quien ante una situación determinada tiene el deber de no abstenerse, y la infracción de ese deber junto con los demás elementos del tipo, constituye el delito.

Bacigalupo aclara que determinadas personas tienen a su cargo la misión de evitar y prevenir los daños que la normal utilización de las fuentes de peligro producen para los bienes jurídicos en la vida social, y ubica la posición de garante en estos casos en que el sujeto tiene a su cargo el cuidado de tales fuentes de peligro y por tal motivo se espera de ellos que actúen y eviten el resultado.

La posición de garante puede tener relación con el deber de cuidado de diversos bienes jurídicos, entre los cuales puede estar por ejemplo, el patrimonio ajeno, la hacienda pública, los derechos de los trabajadores, el medio ambiente, etc.

Ahora bien, si para que la falta de evitación del resultado sea relevante penalmente, el autor debe estar en la mentada posición de garante, es menester conocer de dónde surge tal posicionamiento.

La posición de garante emana tradicionalmente de tres posibles fuentes que generan el mencionado deber de actuar: a. de leyes (en sentido amplio, como preceptos jurídicos), b. de contratos (porque involucran aceptación de obligaciones), o c. de hechos precedentes (acciones del sujeto anteriores a la omisión, también denominada injerencia).

Zaffaroni menciona tangencialmente que a esas tres fuentes clásicas, posteriormente se incorporaron las particulares relaciones sociales, que no dejan de ser conceptos difusos cuya definición precisa no se ha logrado aún. Novoa Monreal las descalifica¹²⁵ y las señala como nacidas para cubrir algunos casos que no podían fundarse en las tres fuentes clásicas, producto de formas nuevas de vida social. Todas las fuentes del deber de actuar son modos en los que el sujeto queda colocado en la posición de garante.

El deber emanado de fuente legal, puede ser por ejemplo el que tienen los padres respecto del cuidado de sus hijos

¹²⁵ Eduardo Novoa Monreal, op. cit. pág. 143.

menores de edad, el médico de guardia en el hospital respecto de los enfermos que ingresen, o el de los integrantes de las fuerzas de seguridad respecto de la ciudadanía.

El deber derivado de un contrato, es la asunción voluntaria de tomar a cargo un cuidado, vigilancia o protección, por ejemplo el guía de montaña o el instructor de natación.

La conducta precedente como fuente de posición de garante, es también conocida como injerencia, y puede ejemplificarse con el caso del que le facilita un arma a un incapaz, o del fabricante de automóviles con fallas que pongan en peligro la seguridad del usuario, en el que la conducta precedente es la fabricación defectuosa del vehículo y luego deberá responder por los daños causados a consecuencia de la falla de su producto. Las últimas son las derivadas del principio de confianza.

Respecto de la injerencia, Jakobs¹²⁶ dice que el sujeto obligado a actuar por un hecho anterior, no tiene un status especial que funde su deber, sino que como la injerencia se basa en el estado de la organización previa, el omitente está obligado a revocar la usurpación que hizo de una organización ajena. Ello así porque cada persona es garante de la inocuidad de su conducta respecto de los derechos que conforman el círculo de organización de las demás personas; para llevar a cabo ese cuidado o garantía, cada persona tiene a su cargo deberes de aseguramiento (de evitar los daños derivados de la

¹²⁶ Günther Jakobs "Teoría y praxis de la Injerencia".

cosa de la que esa persona es titular) y deberes de salvamento (de interrumpir el curso lesivo que ya penetró en la organización ajena).

En relación a la ley, no coinciden todos los autores en cuanto a admitir el deber jurídico extrapenal como fuente de la posición de garante.

Zaffaroni rechaza la pretensión de salvar la legalidad con deberes emergentes de leyes no penales, señalando que los incumplimientos de obligaciones civiles merecen sanciones de esa misma naturaleza, en tanto no haya tipos penales escritos, mientras que para Roxin, los delitos omisivos siempre son infracción de un deber extrapenal¹²⁷.

Agrega Zaffaroni que la indeterminación de la posición de garante en el tipo provoca su contrariedad a la Constitución y que el cierre de estos tipos abiertos debe necesariamente estar vinculado a la particular intensidad obligante generada por la posición de garante.

Bacigalupo en este caso, en postura contraria a la de Zaffaroni, ha señalado que el fundamento de la posición de garante se sitúa fuera del campo estrictamente penal, porque el presupuesto para equiparar "omisión de impedir un resultado" con "causarlo", es la existencia de un deber jurídico extrapenal¹²⁸. En otras palabras, las omisiones, por su

¹²⁷ Comentario de Pizarro Belez, op. cit. pág. 341.

¹²⁸ Citado por María P. Batista González "Responsabilidad penal de los órganos de la empresa" en "Derecho Penal Económico" pág. 124.

naturaleza siempre violan mandatos normativos (Kaufmann), y éstos pueden ser no penales.

Por su parte, Malamud Goti¹²⁹ distingue los deberes extrapenales como puede ser el deber de vigilancia de los directores de una empresa, de los mandatos con relevancia penal; observa que la omisión del deber de vigilancia, debe diferenciarse de la omisión impropia que equipara en el plano delictivo la abstención de evitar el resultado por parte de quien está en posición de garante, con causarlo.

En la actualidad, prácticamente toda la doctrina coincide en afirmar que las tres fuentes clásicas de posición de garante no dan respuesta suficiente al problema.

Como puntualiza Lascurain Sánchez, la decisión de ligar la lesión de un bien jurídico a una persona sobre quien pesa un deber especial de actuación, es una decisión de política criminal. Sin embargo, para que en términos de política criminal se adopten las disposiciones correctas, es menester estudiar primero cuáles son las posibilidades. Los doctrinarios han esbozado varias propuestas para ampliar las mentadas fuentes de la posición de garante.

Algunos autores se inclinan por atribuir la posición de garante de cada bien jurídico en función de la ubicación cercana del sujeto al mismo. Así, por ejemplo Bacigalupo caracteriza a la posición de garante como una cercanía al bien jurídico que le impone a la persona cuidar que los peligros derivados de la propia organización no lo afecten. Su omisión

¹²⁹ Jaime Malamud Goti "Persona jurídica y penalidad" pág. 86.

que determina la afectación del bien, lo torna autor del respectivo delito impropio de omisión.

Otros, toman el concepto de dependencia más que el de cercanía, Schünemann imputa el resultado a una persona en base a la relación de control, al dominio que ese sujeto tiene sobre la causa del resultado lesivo. Por su parte, Gracia Martín, define la teoría del dominio social, según la cual el bien jurídico se inserta en una estructura social que es controlada por ciertos individuos de los que depende. El sujeto tiene acceso al bien jurídico por la función que le corresponde debido a su ubicación social, económica, jurídica, etc..

Cabe aclarar que para Gracia Martín la posición de garante es un elemento especial de la autoría tanto de delitos omisivos como por comisión, que no funda el injusto de los delitos de comisión por omisión. Éstos pueden acontecer cuando el omitente haya incorporado voluntariamente a su esfera de dominio social, el proceso causal en curso hacia el resultado, y ese dominio se actualice luego en la omisión de realizar una acción concreta de neutralización de la causa que determina el resultado, es decir que la responsabilidad por la omisión no deriva de una posición previa a la situación en la que surge el deber de actuar.

Silva Sánchez señala como conductas de riesgo prohibido no sólo las de creación del riesgo por movimientos corporales, sino también las de omitir el compromiso asumido de actuar como barrera de contención de determinados riesgos que amenazan a los bienes jurídicos.

Para Jakobs (recordando que para él la división entre delitos de acción y de comisión es meramente técnica) los deberes de garante correspondientes a las competencias de autoorganización de cada persona (por contraposición a las competencias institucionales) derivan de la responsabilidad por la organización. En los delitos de comisión, el autor extendió su ámbito de organización mediante su dominio causal, sin consideración de las otras personas. En los delitos de omisión, el titular de un ámbito de organización permite que el mismo se extienda en detrimento de un ámbito de organización ajeno. Entiende que debe responder de la omisión todo aquél que haya provocado frente a la víctima un riesgo especial.

Para Lascuráin Sánchez, garantes son quienes tienen una obligación reforzada penalmente de actuar en defensa de algún bien jurídico. Considera que se le ha asignado esa obligación reforzada porque ellos mismos constituyen una fuente de peligro para el bien, que debe conjurarse.

b) Por otra parte, siguiendo la dogmática penal dominante por ahora, la omisión del deber de actuar no genera siempre por sí sola responsabilidad penal por el resultado, ya que según sea el tipo de que se trate, será necesaria la concurrencia de dolo, o de negligencia si se trata de delitos culposos y además, la omisión debe equivaler en cuanto a resultado, a una acción. Rigen las reglas generales sobre error, antijuridicidad y culpabilidad.

Debe tenerse presente que el deber de garantía envuelve conceptos como el conocimiento de los bienes jurídicos en juego y del posicionamiento como guardián de ellos, y la posibilidad de reconocer el riesgo y de evitar el daño.

Por otra parte, algunos autores agregan que para que quien está en posición de garante tenga obligación de actuar relevante para el derecho penal, debe haber realizado algún acto personal de asunción del dominio sobre esa situación (Gracia Martín), que denote inequívocamente la actitud de hacer suya la contención del riesgo de que se trate (Silva Sánchez).

4.- Como se dijo, los delitos impropios de omisión no están todos escritos. Cuando lo están, la posición de garante está definida en la norma, en tanto que cuando son no escritos, son tipos abiertos que el juez debe completar individualizando las características del autor.

Ante esta situación, para delimitar la posición de garante, se apela a criterios generales, que en algunos ordenamientos por no haber norma alguna, se construyen jurisprudencialmente y en otros, donde se han introducido modificaciones en los códigos penales, han sido recogidos legislativamente, generalmente sobre la base del modelo alemán¹³⁰.

En tales casos, además de la mencionada definición del garante, se suele introducir la cláusula de equivalencia entre

¹³⁰ El art. 13 del CP alemán castiga a quien omite prevenir un daño, sólo si estaba en un deber legal de prevenirlo y si su omisión de actuar era equivalente a un acto positivo.

la omisión y la acción, por ejemplo "si su omisión de actuar era equivalente a un acto positivo a los fines de establecer la definición legal de los elementos constitutivos del delito", y también una cláusula de correspondencia, para acotar la punibilidad en los casos en que pese a darse la posición de garante, la conducta no alcance un contenido de injusto que se corresponda con la tipicidad activa, por eso suele preverse una pena menor que para la figura comisiva.

Schünemann elaboró una teoría sobre la equivalencia entre acción y omisión en delitos especiales, considerando que en estos casos, la autoría está determinada por la posición de garante y ésta a su vez, está determinada por la proximidad fáctica del sujeto con el bien jurídico; en base a esa posición, el sujeto posee un dominio de hecho sobre la protección del mismo; la posición de autor en esos casos, presupone un dominio de la protección sobre la vulnerabilidad del bien jurídico y entendiendo que la idea de garante está basada en el dominio, concluye que en todos los delitos especiales en que la punibilidad depende de una posición de garante del autor, la autoría está conectada a la asunción de funciones sociales que engendran deberes de garantía bajo el punto de vista del dominio sobre la indefensión de la víctima¹³¹.

Kaufmann dice que la posición de garante no es un status sino que depende de la posición del sujeto en relación a la situación y distingue los deberes de custodia (casos en que el garante debe proteger bienes) de los deberes de

¹³¹ Luis Gracia Martín "El actuar en lugar de otro ..." t. I. pág. 342.

aseguramiento y dominio (casos en que el garante debe realizar la acción esperada).

Silva Sánchez sostiene que la omisión será equivalente a comisión cuando el sujeto ha asumido en forma material e inequívoca el riesgo real o hipotético, a través de un compromiso efectivo de actuar, que se concreta a modo de barrera de contención. Ha recibido críticas por ser una fórmula demasiado extensiva¹³².

5.- En nuestro ordenamiento positivo, no existe una norma general que defina la posición de garante ni las citadas cláusulas de equivalencia y correspondencia, lo cual ha motivado que la construcción de tipos de omisión no escritos, haya sido criticada y tildada de inconstitucional¹³³.

Sin embargo, se ha desarrollado en doctrina y receptado en los Tribunales el esquema reseñado en los párrafos anteriores, cuyo fundamento es la necesidad de no dejar impunes los delitos en que mediante una determinada omisión de actuar que no está descrita en el ordenamiento penal, se causa el resultado definido en una norma que describe un delito de comisión.

Quienes defienden la existencia de tipos omisivos no escritos, lo hacen sobre la base de resaltar las dificultades de técnica legislativa para prever la totalidad de posibles omisiones ilícitas, procurando un sistema sin lagunas.

¹³² Ana I. Pérez Cepeda, *op. cit.* pág. 158.

¹³³ Eugenio Zaffaroni "Derecho Penal" pág. 553.

Hay quienes como Creus sostienen la necesidad de admitir este tipo de figuras porque de lo contrario, quedaría un amplio espectro de conductas lesivas impunes, ya que es imposible para el legislador prever todos los casos en que una persona puede encontrarse en posición de garante obligada a proteger bienes jurídicos, de modo que todo tipo de acción debería prever paralelamente un tipo de omisión impropia¹³⁴.

Se ha respondido a esta defensa, que aún por vía legislativa, semejante laguna es difícil de resolver, porque una fórmula en la parte general del código no deja de ser una indicación orientadora, pero que no pasa de mera frase programática sin aclarar la solución del problema¹³⁵.

Dice también Zaffaroni que de darse situaciones de impunidad, las mismas derivan de omisiones del legislador, que los jueces no pueden suplir echando mano de la analogía para condenar sin tipo penal. Si el legislador dejó un hueco de punibilidad, la única manera de llenarlo es mediante el dictado de leyes.

Para Malamud Goti, la omisión impropia fundamenta un delito penal del que está en posición de garante y omite evitar el daño, en tanto que la falta de vigilancia es una infracción emergente de un incumplimiento a los mandatos de cuidado e inspección, y su sanción es para fomentar que se subsanen deficiencias en la organización social y sólo permite formular imputaciones de orden contravencional, no penal.

¹³⁴ Carlos Creus "Derecho Penal" parte general pág. 177 y sigs.

¹³⁵ Eugenio Zaffaroni "Tratado de Derecho Penal" t. III pág. 464.

Agrega que abordar la respuesta punitiva a esa acción, dándole categoría de delito o de contravención, es una decisión práctica legislativa, a adoptar según qué sea más conveniente a los fines perseguidos en un caso determinado.

6.- Precisado todo lo dicho hasta acá se impone introducir la figura de la empresa en el análisis de la autoría en los delitos de omisión impropia.

Como se verá, hay una correcta tendencia a dar por cierto que los titulares de empresas y sus directivos y administradores están en situación de garantes en virtud de su condición de tales, porque la actividad empresarial en sí misma involucra generar riesgos para bienes jurídicos propios y de terceros.

El concepto de deber de lealtad que será analizado más adelante, puede sintetizarse como la pauta de conducta que las leyes comerciales y societarias les imponen a los directivos y administradores de las empresas, mandándolos actuar -bajo apercibimiento de responder ilimitada y solidariamente por los daños causados por su acción u omisión- no sólo con buena fe, sino poniendo la máxima diligencia en el manejo del negocio, lo cual involucra honestidad, prudencia en la gestión y fidelidad hacia la compañía, derivándose de esos elementos que uno de sus deberes es no poner a la empresa en situación de tener que responder por causar daños o por no cumplir sus obligaciones.

De ahí que cualquier incumplimiento a los deberes legalmente impuestos a la empresa, implican para el directivo

o administrador que lo realizó o autorizó, un quebrantamiento del deber de lealtad. Una de las consecuencias de tal falta, es la responsabilidad patrimonial de ese sujeto.

Ese individuo sabe desde el momento de crear la persona jurídica o aceptar un cargo en sus cuadros directivos o en la administración, que está obligado legalmente a cumplir todas las obligaciones que pesan sobre la sociedad y que no hacerlo, le acarreará responsabilidad personal por los daños que cause con su acto u omisión.

Dice Lascurain Sánchez¹³⁶ que el deber emanado de la posición de garante del directivo puede ser cumplido de tres formas: inmediatamente, en caso de que vigile y controle personalmente el cumplimiento de todos los deberes y obligaciones que rigen la actividad de que se trate; mediatamente, cuando él realiza esos controles pero a través de algún colaborador; y por delegación, que son los supuestos en que el que reviste la posición de garante designa una persona para que realice sus tareas.

En relación a la delegación de funciones, debe tenerse presente que para que tenga efectos en la responsabilidad del delegante, debe ir acompañada de poderes suficientes para que el delegado pueda desplegar la función, éste debe aceptar y debe ser idóneo para la tarea que se le delega.

En la doctrina europea¹³⁷ hay varias posturas acerca de los efectos de la delegación sobre la responsabilidad del

¹³⁶ Juan A. Lascurain Sánchez "Fundamento y límites del deber de garantía del empresario" pág. 217.

¹³⁷ D'Avviro "Responsabilita e processo penale nei reati tributari" pág. 71.

garante; se ha afirmado que el delegado sustituye al delegante que de esta manera queda exento de reponsabilidad y también que éste conserva su lugar, pero en función de la delegación, puede carecer de culpabilidad circunstancia que habrá de determinarse según las características de cada caso.

En tal caso, jurisprudencialmente se ha señalado que para reducir o eliminar la culpabilidad del titular, las funciones deben ser delegables, la delegación debe ser justificada según el giro del emprendimiento de que se trate, el delegado debe ser persona idónea y tener real poder de decisión. De esa manera, quedan excluidos los casos en que la delegación es una mera ficción para que el verdadero ejecutor quede al margen de la imputación.

En realidad es fundamental ver en qué condiciones se realizó la mentada delegación, las características del delegado y del negocio de que se trate. Por otra parte, no debe perderse de vista que aunque el titular haya delegado sus funciones, igualmente debe vigilar que las tareas se desarrollen adecuadamente e intervenir si observa que no es así, reemplazando al delegado si no sirve¹³⁸.

De tal manera, aún si existe delegación por parte del directivo, igualmente pesa sobre él un deber de control y vigilancia sobre cómo se desarrolla la actividad comercial, así como también sobre la selección de los factores y empleados, que le puede deparar responsabilidades.

¹³⁸ Lascuraín Sánchez op. cit. pág. 221.

La cuestión es determinar si además de las mentadas responsabilidades patrimoniales, cuya existencia está prevista en la ley y fuera de discusión, puede también verse obligado a responder a nivel contravencional y aún criminal, en caso de incumplimiento con resultados lesivos para algún bien jurídico protegido por una norma penal.

Lo expuesto, es punto de partida del análisis de los delitos cometidos en el marco de personas jurídicas.

7.- En la legislación alemana se prevé castigo administrativo contravencional para la infracción al deber de vigilancia (párrafo 130 OWiG) y sanción penal cuando la omisión equivalga a un acto positivo (párrafo 13 StGB), al igual que ocurre en España.

La norma contenida en la sección 130 del Código Contravencional alemán es un tipo residual genérico de infracción del deber de vigilancia según el cual para proceder sanción, se requiere que el hecho acontezca en la empresa, que se trate de una conducta contraria a los deberes a cargo del titular, que éste haya omitido dolosa o culposamente adoptar las medidas de control necesarias para impedir la infracción y que ésta hubiera podido evitarse aplicando las medidas de control omitidas.

El artículo 13 del Código Penal alemán, permite en combinación con la norma no penal determinar si un sujeto estaba en posición de garante y aplicarle la respectiva sanción penal -generalmente reducida respecto de la figura comisiva- si omitió prevenir daños estando en dicha posición, en tanto

tal omisión sea equivalente a una acción positiva; para determinar esto último, debe realizarse una tarea de comparación entre ambos tipos.

En general en las legislaciones europeas y también en Estados Unidos, está reconocido el deber de cuidado que pesa especialmente sobre quienes están a cargo de entes o actividades que pueden lesionar a terceros y por eso pueden constituirse en fuentes de peligro, y es un deber rigurosamente atendido.

En Francia los empresarios están obligados a proveer a la seguridad de los trabajadores, de los consumidores y del medio ambiente, y la falta a esa obligación general no sólo los hace responder, sino que activa una presunción de su responsabilidad, incluso penal, por el daño causado.

Además, los jefes de empresa tienen el deber de hacer cumplir los reglamentos y son pasibles de ser penados en caso contrario.

En Estados Unidos, se espera que la relación del empresario con el bien jurídico sea responsable, de modo que su deber es no sólo de no afectarlo, sino también de evitar que resulte afectado por la actividad riesgosa que desarrolla.

En Alemania los titulares de unidades de producción y empresas tienen el deber de vigilar que no se cometan infracciones de ninguna índole en el desarrollo de la actividad y si no cumplen ese deber, y un subordinado comete una infracción o un delito, el titular del emprendimiento es multado en función del deber de vigilancia que pesa sobre él

como tal. A la vez, asumen un deber de garantes al poner productos en el mercado, ya que el público confía en que el producto no le deparará peligros.

Se puede decir que en los ordenamientos legales mencionados hay una posición de garante derivada en algunos casos de una expresa imposición legal o reglamentaria de obligaciones, pero en otros, de la injerencia previa.

La injerencia, como ya se señaló, se deriva de la relación previa del sujeto con la actividad que puede llegar a ocasionar daños, por la cual pesa sobre él una obligación de evitarlos; no se duda de que quien con su conducta anterior provoca una situación de peligro, está obligado a evitar que los daños acontezcan.

La injerencia puede provenir tanto de una acción conforme a derecho como de una antijurídica. La actividad empresarial en sí misma es una actividad lícita que supone la generación de riesgos para bienes jurídicos propios y ajenos, por tal motivo los titulares y altos funcionarios de las empresas, en los países que se vienen mencionando, tienen un determinado deber de obrar, que es el socialmente esperado, con diligencia, cumpliendo todas las normas que regulan su actividad.

Entonces, si bien existen las normas legales y reglamentarias que obligan al empresario a actuar de determinada manera y no de otra, y por tanto son fuente de la posición de garante, la conducta anterior al daño también

tiene entidad para poner al empresario en posición de garante.

8.- Hay un fallo famoso del Tribunal Supremo alemán del año 1990 dictado en el caso "Erdal"¹³⁹ también conocido como del "Lederspray" que despertó muchas críticas entre los doctrinarios alemanes, especialmente por el tratamiento que dio al caso, abriendo la posibilidad de condenar por delitos por comisión pese a la falta de prueba de la intervención en el hecho.

Una empresa fabricaba un producto químico en aerosol para proteger artículos de cuero, y los distribuía a través de dos filiales. El producto se fabricaba y comercializaba desde veinte años antes, pero comenzaron a recibir denuncias de personas que se lesionaron usándolo correctamente de acuerdo a las instrucciones.

La empresa tenía cuatro directores-gerentes y las filiales estaban integradas por estos mismos cuatro directores y uno más cada una de ellas.

A raíz de los reclamos recibidos, los cuatro gerentes de la fábrica, celebraron una junta el 12 de mayo de 1981, en la que decidieron colocar un letrero visible en el envase advirtiendo acerca del peligro del contenido, y optaron por continuar la producción y no retirar del mercado los frascos ya distribuidos y sólo volver a tratar estos temas en la medida que se acreditara que el producto era nocivo. Los dos

¹³⁹ Comentado por E. Hendler en "Casos de derecho penal comparado" pág. 117, y por H. Schumann en "Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos ..." pág. 199.

gerentes de las empresas distribuidoras no participaron de la asamblea en cuestión, pero hicieron suya la decisión y la acataron.

En 1ª instancia, mediante una sentencia que fue confirmada, fueron todos condenados incluso los de las distribuidoras, por poner en circulación el producto y no retirarlo del mercado, pese a que se recibieron reclamos de personas lesionadas por los efectos de la inhalación sufrida al usarlo.

El tribunal sostuvo que todos los directores incluso los de las dos distribuidoras, habían omitido imprudentemente desde febrero de 1981 evitar daños a la salud de los consumidores por no haber retirado los envases ya distribuidos del mercado, y los condenó por lesiones imprudentes por omisión.

Con relación a los hechos posteriores a la junta del 12-5-81, los condenó por lesiones dolosas, por entender que desde ese día, los directores sabían que se iban a producir más daños si no se cesaba la producción y se retiraban los envases ya distribuidos y a pesar de ello, no lo hicieron.

Entiende que la forma de comisión fue para las lesiones posteriores al 12-5-81 activa dolosa, porque los cuatro directores que estuvieron en la junta, tomaron la decisión de no suspender la producción y retirar los frascos, en tanto que para las anteriores a esa fecha, fue omisiva.

El Tribunal Supremo ratificó la condena, con distintos argumentos. Sostiene que la producción y comercialización de

productos por una sociedad dentro de su objeto social, es imputable a sus gerentes como acción propia y ellos responden por los eventuales daños desde el punto de vista del delito comisivo.

El fallo ha sufrido severas críticas por la circunstancia de que ni el Tribunal de 1ª instancia ni el Tribunal Supremo pudieron constatar ninguna acción por parte de ninguno de los gerentes (por lo cual es inexplicable que les atribuyan lesiones por comisión dolosas), salvo que se considere acción lesiva a la toma de la decisión de no detener la producción. También es original la forma de atribución de autoría que utiliza el camino inverso del habitual, ya que partiendo de la persona jurídica como responsable de la acción, termina señalando como autores a los gerentes que la integran.

El Tribunal sostuvo que como gerentes de las firmas que fabricaba -una- y distribuían -las restantes- el producto, los acusados estaban en posición de garantes y tenían la obligación de cuidar que los consumidores quedaran protegidos de los daños a la salud que pudiera provocar el producto, no obstante lo cual omitieron imprudentemente evitar daños a los consumidores al no retirarlo de la comercialización.

Consideraron que quien lanza a la circulación un producto de consumo que pone en peligro la salud, queda en virtud de esa circunstancia -actuar precedente- en posición de garante, tiene el deber de evitar daños y debe para el

supuesto de no cumplir culpablemente con dicha obligación, responder penalmente por los daños provocados.

Otra forma de encarar la cuestión, sería a partir de la teoría del riesgo, según la cual puede decirse que poner en el mercado los sprays es crear un riesgo, luego, recibidos los reclamos de los damnificados, los gerentes de la empresa tienen conocimiento de los peligros causados, y tienen la posibilidad de crear una barrera de contención, por ejemplo en la junta, tomando la decisión de retirar los productos de la oferta pública. Si no lo hacen incurren en omisión punible.

Respecto de dos gerentes que no habían intervenido en la junta, el fallo les atribuye coautoría sucesiva por hacer suya la decisión.

La calificación legal de los hechos por los que se dictó condena, fue de lesiones, de donde se sigue que para llegar a la conclusión de que los Imputados estaban en posición de garante, el Tribunal tuvo en cuenta obligaciones a cargo de éstos emanadas de los ordenamientos civil y/o contravencional, no sólo penal, ni solamente la injerencia previa.

Sin embargo, Schumann al comentar el fallo destaca, entre otros conceptos, que en el aspecto de las lesiones por omisión, el Tribunal señaló que más allá de si los gerentes cumplieron o no con su deber extrapenal vigente en Alemania de controlar las cualidades nocivas previamente desconocidas de un producto que se comercializa, en este caso, el posicionamiento derivaba del hecho de que habían recibido

concretos reclamos de personas que habían sufrido lesiones, por lo que el caso se resolvía en función de los principios penales -injerencia- sin necesidad de recurrir a las reglamentaciones civiles.

Jakobs respecto de este fallo, destaca que se trata de un caso en que tanto los productores como los consumidores del producto, se comportaron correctamente -cada uno en su competencia-, y cómo un defecto oculto del producto igualmente genera responsabilidad, porque el que estaba en posición de garante había creado un riesgo especial. De ello sigue que sancionar por la contrariedad a deber sin infracción del cuidado debido por parte de los garantes, es ponderar el desvalor de resultado sin considerar el desvalor de acción, lo que conduciría a imponer un deber de garante a cualquier causante de un riesgo. Aunque admite que el fallo sólo hace referencia al causante decisivo, quien ha creado el riesgo y lo asumió como garante.

9.- A su vez, en España existe un fallo del Tribunal Supremo¹⁴⁰ dictado en el que fue conocido como el "Caso de la colza".

A partir de numerosas afecciones respiratorias detectadas en personas de diversos lugares del país, se realizó una investigación que permitió determinar que la empresa Rapsa había importado de Francia en 1980 y 1981, aceite de colza para uso industrial en mayores cantidades de

¹⁴⁰ Sala 2ª del Tribunal Supremo Español, dictada el 23-4-92.

las que hasta ese momento le eran habituales y que le vendía grandes cantidades de este producto a la firma Raelca.

Ese tipo de aceite no podía ser usado para alimentación y para asegurar que no se le daría ese destino, existía una exigencia reglamentaria de desnaturalizarlo agregándole anilina al 2%. En ocasiones la anilina no le cambiaba el color, olor ni sabor, pero igualmente lo tornaba venenoso. Estas circunstancias eran conocidas por los empresarios del rubro de los aceites.

Rapsa se dedicaba tradicionalmente a la importación y comercialización de aceites industriales. Raelca era conocida por dedicarse a la comercialización de aceites comestibles.

Raelca enviaba el aceite a la empresa Alabart para refinarlo extrayéndole la anilina, y luego lo distribuía entre comerciantes de la alimentación, como apto para el consumo humano sin indicar que se trataba de aceite de colza. Estos comerciantes ignoraban que era aceite venenoso; a su vez efectuaban mezclas y lo vendían como de una calidad superior a la que ellos creían que tenía.

Rapsa le hizo a Raelca 5 envíos de distintas cantidades de aceite con anilina. El precio era inferior al de aceite para consumo humano pero superior al de aceite para uso industrial.

Alabart le realizó a Raelca 9 envíos. Raelca también mandaba el aceite a refinar en otras empresas y utilizaba distintas denominaciones tales como "aceite refinado de

semillas", "colza", "aceite de semillas crudo", "aceite de colza crudo".

Como consecuencia del consumo de este aceite, murieron 330 personas y hubo 15.000 afectados, aunque no se ha podido establecer cómo se produce la enfermedad.

Los integrantes de las empresas fueron condenados, se entendió que los de Raelca asumieron el riesgo conscientemente y actuaron con dolo. Aún si no les hubiera constado positivamente que el aceite tenía anilina, se lo estaban comprando a una empresa dedicada a vender aceites industriales, sabían que la colza no era para consumo humano, y el precio no se correspondía ni con aceite para la industria (por alto) ni para consumo (por bajo), por todo lo cual, obraron cuanto menos con dolo eventual de puesta en peligro de la salud.

Aún si creyeron que el aceite iba a llegar al consumidor ya regenerado, esa esperanza era insuficiente para excluir la peligrosidad de su conducta; dijo el Tribunal Supremo que la asunción de un riesgo extraordinario requiere la adopción de medidas extraordinarias para controlarlo y si no se toman, se está creando conscientemente un riesgo de gran magnitud para la salud de las personas.

En síntesis, todos los que integraron la cadena de comercialización eran inicialmente conscientes de la nocividad del producto, y lo vendieron sin tomar medidas excepcionales de control de ese riesgo como para poder confiar en forma

fundada o razonable en su capacidad de control de ese riesgo para la salud pública.

En cuanto a los resultados de muerte y lesiones, el Tribunal Supremo sostuvo que quien sabía que la sustancia que contenía el aceite era venenosa, y que había una posibilidad seria y concreta de que el aceite fuera puesto en el mercado para el consumo humano, al venderlo, obró con dolo eventual respecto del resultado muerte y lesiones. Obra con dolo eventual el autor que conoce el peligro concreto jurídicamente desaprobado para los bienes jurídicos, si no obstante ese conocimiento, obra, su decisión equivale a la ratificación del resultado.

El Tribunal Supremo dijo que a los efectos del dolo, no se requiere un conocimiento técnico de la causalidad ni el conocimiento exacto de su desarrollo y rechaza la defensa de que el imputado pudiera creer que llegaría a consumo ya regenerado, porque esa confianza no se apoyaba en un fundamento suficientemente racional y no tomó ninguna medida que revelara algún esfuerzo para neutralizar los peligros propios de su acción.

El conocimiento del peligro propio de una acción que supera el límite del riesgo permitido es suficiente para acreditar el carácter doloso del comportamiento.

Teresa Rodríguez Montañés formula al fallo algunas críticas, como ser que acoge las nuevas tendencias objetivadoras del dolo, que prescinden del elemento volitivo y se conforman con el cognoscitivo (teoría de la representación

pura). Sin embargo, señala la autora citada, la mera representación de un riesgo no es suficiente para afirmar el dolo eventual, sino que debe efectuarse un correctivo dirigido a limitar la responsabilidad, por ejemplo, exigiendo que el autor sea consciente de la posibilidad concreta en el momento, o siguiendo a Jakobs, introduciendo en el momento intelectual una especial actitud o toma de posición del autor. Estas limitaciones no fueron acogidas por el Tribunal Supremo de cuyo fallo se sigue que el dolo se deriva automáticamente de la asunción de ciertos riesgos en los que está implícito el peligro concreto de lesión, ante los cuales no cabe invocar una confianza en que todo saldría bien.

En concreto, al resolver respecto de uno de los procesados -que era administrador de la sociedad que distribuyó el aceite- el fallo sostuvo que este sujeto tenía la posibilidad de todo administrador de ejercer sus facultades legales y estatutarias para que el resultado no tuviera lugar, y en la medida que no lo hizo, su omisión es también causal del resultado, dado que la ejecución de la acción hubiera impedido con un alto grado de probabilidad, la producción del mismo; en suma, la conducta del procesado es punible por la omisión culposa de no impedir la acción.

10.- Como se dijo antes, la posición de garante emana tradicionalmente de tres fuentes que son las leyes, los contratos, y los hechos precedentes (injerencia), y luego se agregaron las particulares relaciones sociales y los conceptos

de cercanía al bien jurídico y dependencia de éste respecto del sujeto.

En el caso de la empresa, para establecer el posicionamiento de garantes de los directores, gerentes o administradores, se ha echado mano a todas las fuentes tradicionales, y cabe destacar que las de creación más reciente corroboran más aún que esos funcionarios efectivamente son garantes de los bienes jurídicos que desde la empresa pueden verse en peligro.

En tal sentido, la ley comercial se puede constituir en fuente de posición de garante al imponerles a tales sujetos la obligación de obrar para evitar cualquier daño a la empresa (Tiedemann, Roxin).

También el contrato ha sido admitido como generador de ese posicionamiento al imponer un deber de control al administrador que acepta ese cargo.

La injerencia igualmente se ha tomado como fuente del deber de evitar el daño, como lo hizo el Tribunal alemán en el caso Erdal ya comentado.

Las tres posturas han sido también criticadas¹⁴¹ en general con fundamento en que son excesivamente amplias y consecuentemente atentan contra la legalidad y el carácter de excepcional del derecho penal.

En esa línea¹⁴², surgieron algunas de las soluciones intermedias como la teoría de la competencia institucional de

¹⁴¹ Ana I. Pérez Cepeda, op. cit. pág. 164 y ss.

¹⁴² op. cit. pág. 173 y ss.

Jakobs, quien apoya la posición de garante en la relación del sujeto que incurre en la omisión con el bien jurídico; la causa de imputación del resultado se debe a la infracción del deber de salvar el bien jurídico por lo que admite una relación causal para imputar el resultado al omitente. Pérez Cepeda le efectúa la misma crítica que a las anteriores por posibilitar un ámbito muy amplio de imputación por omisión.

También se cataloga como intermedia a la ya comentada teoría de Schönemann, que funda la posición de garante en el dominio del hecho sobre la protección del bien jurídico.

En España, Lascuráin Sánchez procurando la mentada limitación, toma el criterio de dominio y para admitir imputación, lo complementa con una relación estrecha entre el sujeto y el ejercicio de las facultades individuales de autoorganización y señala tres situaciones en las que la relación del sujeto con el resultado hace posible la imputación, que son: a) la iniciación por el propio sujeto de un curso de riesgo para un bien jurídico ajeno (injerencia), b) el surgimiento del curso de riesgo dentro del propio ámbito de dominio (deberes de aseguramiento en el propio ámbito organizativo), y c) la asunción de una función de protección de determinados bienes jurídicos o de control de determinadas fuentes de peligro (asunción de deberes de salvación).

Lo que destaca Pérez Cepeda¹⁴³ criteriosamente es que en los delitos de comisión por omisión, la responsabilidad no puede basarse sólo en ostentar un rol o función de modo

¹⁴³ op. cit. pág. 179.

genérico, sino que debe concretarse en situaciones específicas de asunción o aceptación expresa de un compromiso de contención del riesgo. Hay que probar la relación del garante con el peligro y con la posibilidad de lesionar bienes jurídicos.

Esta autora analiza cuáles son los límites del deber de garante del administrador, y en ese plano, admite la autoría mediata en el seno de la empresa y la transmisión de la posición de garantía mediante delegación, pero descarta la responsabilidad de los administradores por riesgos causados por la injerencia -aquellos que él mismo desencadenó- aclarando que a su criterio sólo deben responder de un delito de comisión por omisión cuando después de surgir el peligro, asuman el control sobre el mismo. De lo contrario, sólo podrán serles imputadas las acciones negligentes por infringir el deber objetivo de cuidado al haber desatado ese riesgo.

Podría argumentarse que al asumir el cargo, conociendo que la actividad empresarial en sí genera riesgos, los ejecutivos, ya se encuentran en la mentada posición de garante.

También desconoce la mencionada autora, la existencia de un deber de vigilancia genérico de los administradores, es decir que no pesa sobre ellos una obligación global de evitar los delitos cometidos por subordinados y por otros miembros del órgano.

Parte de señalar que no puede establecerse la equiparación entre acción y omisión -y en consecuencia no puede imputarse un delito de comisión por omisión- si el

sujeto no asumió el compromiso de control de los riesgos previamente a sobrevenir el peligro, es decir que la posición de garantía debe haber sido asumida en forma específica respecto de ciertos bienes jurídicos de modo que el sujeto quede obligado a protegerlos.

De no ser así -es decir si la posición de garantía del sujeto sólo emana de una función societaria que ostenta desde antes de surgir el peligro-, podrá haber un delito de omisión pura de garante -si se reúnen los requisitos del tipo-, pero no de comisión por omisión.

11.- Luego de los criterios, regímenes y precedentes comentados, cabe volver a la pregunta de cómo juega el deber de lealtad del administrador y director de una persona ideal con la posición de garantía derivada del manejo de la empresa y la amenaza de sanción penal.

Como se dijo, en los delitos por omisión hay una acción esperada que de no realizarse, y verificado un daño, genera responsabilidad penal a quien está en posición de garante, por la omisión de impedirlo.

La respuesta al interrogante inicial, se perfila en sentido de que la acción esperada propia de los delitos de omisión, es el cumplimiento de las obligaciones del ente y la evitación de resultados dañosos, generada en cabeza de los directores y administradores a partir del deber de lealtad, de su compromiso aceptado al asumir el cargo y de sus actos anteriores que causaron el daño.

De acuerdo a lo ya expuesto, los tipos omisivos son tipos abiertos que el juez debe completar individualizando las características del autor. El autor, necesariamente es quien ostenta la posición de garante, la cual puede derivar de las leyes, los contratos y los hechos precedentes.

Tratándose de una empresa, ésta actúa a través de sus órganos, que a su vez, llevan a cabo su accionar por medio de las personas físicas que ocupan los cargos directivos y gerenciales.

Las personas jurídicas y a través de ellas los sujetos mencionados, tienen deberes emanados de fuente legal -especialmente comercial, pero también societaria y tributaria- así como también reglamentaria y de disposiciones municipales -de salubridad, etc.-; por otra parte, asumen su responsabilidad por contrato, y realizan interponiendo a la empresa, conductas por cuyas consecuencias es necesario que alguien responda.

El quebrantamiento del deber de lealtad de estos sujetos para con la sociedad y los accionistas, puede ser realizado tanto por acción como por omisión, y ésta podría derivar tanto del dominio fáctico sobre los bienes, como del poder de mando y deber de control sobre los empleados¹⁴⁴. A su vez, es de origen legal, y aunque de corte mayormente comercial, no generaría obstáculos a que motive sanciones contravencionales o aún penales, cumplidos ciertos requisitos

¹⁴⁴ Patricia Llerena "Criminalidad de empresa" pág. 18 y también Batista González, op. cit. pág. 129.

para recortar la imputación en aras de garantizar el principio de legalidad, de acuerdo a lo que se viene exponiendo.

De tal forma, el deber de lealtad, coloca a los sujetos mencionados en el lugar de tener que garantizar el cumplimiento de las obligaciones de la sociedad, una de las cuales es no causar daños, otra por ejemplo, cumplir con las obligaciones fiscales. Al asumir el cargo, el integrante del órgano de administración conoce esas circunstancias y acepta las responsabilidades consecuentes.

De tal forma, la violación de los deberes a su cargo -que como se dijo, puede acontecer mediante omisión-, constituye una violación al deber de lealtad, y de resultar afectado el bien jurídico protegido por una norma penal, también los puede tornar sujeto activo del delito respectivo, en la medida que exista figura penal, y se cumplan todos los requisitos de acción, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad.

Dicho en otras palabras, el directivo o administrador en cuestión, en función del deber de lealtad, tiene obligación de proteger el bien jurídico derivado de ciertas normas penales que de una u otra forma se relacionan con la actividad de la empresa; por su cargo y jerarquía tiene poder y facultades que lo ponen en condiciones de hacerlo; luego, no hacerlo, puede culminar en la configuración de ilícito penal, en la medida que los elementos de las diversas categorías del delito se vean cumplidos.

Al aceptar esos cargos, tales sujetos han asumido contractualmente en forma material e inequívoca el riesgo real

o hipotético, a través de un compromiso efectivo de actuar, que se concreta a modo de barrera de contención -Silva Sánchez-, o por la proximidad fáctica con el bien jurídico que les da un dominio sobre la protección del mismo -Schünemann-.

También el orden social exige que asuman responsabilidad ante las consecuencias derivadas de las acciones realizadas desde los puestos que ostentan. Tal el caso del automóvil fallado puesto a la venta con el que se provoca un accidente o del spray para cueros que lesiona los pulmones al ser respirado. Para evitar esos daños y lesiones, los directivos en cuestión debieron agotar los medios a su alcance; si lo hubieran hecho, ese auto no hubiera llegado a estar a la venta y ese accidente no hubiera ocurrido, y el spray hubiera sido retirado de los comercios y no hubiera sido inhalado por nadie; si no lo hicieron, no evitaron el resultado, y están obligados a responder. Si el resultado está descrito en una norma penal, asociado a una sanción, deberán responder penalmente.

De tal manera, quienes integran los órganos de una empresa, sea un director, gerente o administrador, ante una situación determinada que pueda transformar el peligro potencial generado por la existencia y actuación de la empresa, en un daño concreto, tienen el deber de no abstenerse, y la infracción de ese deber, junto con los demás elementos del tipo, constituye el delito, porque se trata de

sujetos que poseen dominio sobre la protección del bien jurídico.

En conclusión puede decirse que todos los ordenamientos legales prevén numerosas obligaciones a cargo de quienes desarrollan actividades que puedan desencadenar algún peligro para terceros, incluso si lo hacen a través de personas jurídicas. En este supuesto, la obligación de evitar el resultado pesa sobre directores, gerentes y administradores, quienes por mandato legal, por compromiso contractual y por su responsabilidad motivada en llevar a cabo actividad generadora de peligros, están obligados a evitar que la actividad de la empresa cause daños.

En el caso de las sanciones penales, proceden cuando el incumplimiento de tales deberes culmina en una lesión culpable a un bien jurídico protegido por una figura de comisión y además se cumplen todos los requisitos de tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad.

Se aprecia entonces que en el supuesto de las personas jurídicas, las tres fuentes tradicionales se presentan como generadoras de la posición de garante en forma concurrente y simultánea, y las nuevas aún más.

Esta circunstancia es un llamado de atención sobre la especial carga que pesa sobre quienes asumen cargos de jerarquía en las empresas que funcionan bajo la forma de personas jurídicas, de quienes se espera por esos varios motivos, que actúen como guardianes de diversos bienes

jurídicos protegidos por normas penales, que pueden verse afectados con la actuación de la empresa.

Como ya se ha reseñado más de una vez a lo largo de este trabajo, la empresa es una herramienta que a la par de valiosa ayuda para canalizar la actividad comercial, envuelve alta potencialidad dañosa. En ese marco, se presenta como lógico que sus autoridades estén reiteradamente constreñidas por obligaciones de diversas fuentes, incluso reforzadas penalmente, a cumplir con la ley y vigilar que no se produzcan los mentados daños, bajo amenaza de sufrir sanciones no sólo patrimoniales sino también contravencionales o penales.

Esa situación permite admitir con criterio amplio y sin justificarse mayores cuestionamientos, una posición de garante extensa en cabeza del director, gerente y administrador de la empresa.

12.- No debe descartarse que el delito por omisión pueda cometerse mediante silencio, que serían los casos en que el autor no se oponga al acto, omitiendo interferir en el curso causal.

De ahí que los síndicos y miembros del consejo de vigilancia de las sociedades comerciales puedan llegar a ser autores de delitos tributarios, en la omisión de actuar para conjurar los riesgos generados por los órganos de gobierno o de administración de la empresa.

Pero también los directores pueden incurrir en esta forma de delitos absteniéndose de votar la decisión, ya que en principio la forma de evitar incurrir en responsabilidad penal

por una decisión adoptada en la empresa, será demostrando haber agotado los medios a su alcance para que la decisión no sea ejecutada¹⁴⁵, no bastando el sólo hecho de no haber concurrido a la votación, de no haber votado a favor o de haber dejado a salvo su opinión.

Si la mayoría adopta una decisión ilícita, dejar llevarla a cabo es una omisión que implica permitir que se realice la conducta lesiva del bien jurídico. En consecuencia, el deber de actuar del director incluye tratar por todos los medios a su alcance, de evitar que una decisión ilícita adoptada por la mayoría, sea ejecutada.

De todas maneras, deben efectuarse distinciones, según los efectos que ocasione el silencio de un director, lo que va a variar en cada caso según cómo esté integrado el órgano llamado a tomar la decisión y cómo estén distribuidas las posiciones.

Por ejemplo, si la mayoría para adoptar una decisión ilícita ya está alcanzada, el silencio de uno de los directores, sea por abstención o por ausencia, no modifica la situación consumada. Aún si ese director hubiera concurrido a la reunión y hubiera votado en contra de la decisión ilícita, no hubiera logrado revertirla, no hubiera podido contrarrestar el riesgo. En tal caso ese sujeto que se abstuvo no es autor, pero sí partícipe necesario al haber dado una aprobación tácita y omitido evitar la realización del resultado. Si el

¹⁴⁵ Para Norberto Spolansky es la única forma; ver "Culpabilidad, la responsabilidad solidaria de las sociedades anónimas y la de sus directivos en el régimen penal cambiario".

voto negativo del director que se abstuvo hubiera sido el necesario para impedir que se lograra la mayoría, ese director con su omisión, es partícipe necesario del delito realizado por comisión por los directores que votaron.

Jakobs¹⁴⁶ analiza si la votación de una decisión contraria a la ley en el directorio de una empresa, es un aporte previo al hecho o implica ejecución del mismo. Para concluir que son aportes previos, analiza varios casos teóricos que propone, según la conjugación del sentido, cantidad y orden de emisión de los votos o de abstenciones.

Por ejemplo se vota una decisión ilícita como ser la puesta en el mercado de un producto peligroso, el 1º director que vota lo hace por la afirmativa y después de él todos los demás también se inclinan por la misma postura, de modo que el 1º voto no es necesario para lograr la mayoría, pero cuando ese director emitió su voto no lo sabía; o el supuesto en que un director vota por la afirmativa pero sólo después de haberse logrado la mayoría, con lo cual su voto no fue decisivo. Jakobs entiende que en la emisión individual de votos, se está en una etapa preparatoria pero la conducta ejecutiva se pone en práctica al constatarse la mayoría, momento a partir del cual todos responden como autores, aún aquellos cuyo voto no era necesario para conformar la mayoría que ya estaba alcanzada.

¹⁴⁶ Günther Jakobs "Responsabilidad penal en la adopción colectiva de acuerdos", en "Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos ..." pág. 75.

Otro supuesto más conflictivo es el del director que vota por la negativa sin lograr mayoría, pero si él no se hubiera presentado a la reunión, no hubiera habido quórum por lo que la decisión ilícita no hubiera podido tomarse. No hay dudas de que tuvo participación porque sin él no hubiera podido sesionarse ni tomarse decisiones válidas, pero en tanto no haga suya la decisión no deberá responder penalmente.

También analiza el caso de aquél que omite intervenir cuando cualquier oposición al acto ya está vencida, por ejemplo el director que luego de que la decisión fue tomada - sin su intervención-, pide la nulidad de la reunión, pero no logra la mayoría necesaria para revertirla. En tal caso, su omisión de intentar hacerlo, no es punible, porque nadie está obligado a poner en marcha un curso causal que no conduzca a nada; en cambio, si ese director cree que podría hacer variar la votación, sí debería hacer todo lo posible.

Por último, se da el caso en que todos los directores se ponen de acuerdo para omitir evitar salvar el bien jurídico. Más allá del valor o relevancia de ese acuerdo, lo cierto es que cada uno de ellos provocó un riesgo del que debe responder penalmente.

13.- El tema de la responsabilidad penal por acuerdos en los órganos de las empresas y por las omisiones en ese contexto, ha sido también estudiado por Frisch¹⁴⁷, quien

¹⁴⁷ Wolfgang Frisch "Problemas fundamentales de la responsabilidad penal de los órganos de dirección de la empresa" en "Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos ..." pág. 99.

subraya que el gran problema de estos delitos es de hecho y prueba.

Parte de que responde por el resultado lesivo quien sea responsable de que ese resultado no ocurra -garante- y no lo impida, en tanto haya conexión entre la omisión y la producción del resultado, es decir que la acción omitida debería haber podido impedir el resultado. Se admite en algunos sectores, que también podría ser imputable la omisión de una acción que sólo hubiera reducido el riesgo de ocurrir el resultado, sin la certeza de que lo hubiera impedido. De todas maneras ese tema es de difícil solución, porque en ocasiones, no es posible saber qué hubiera ocurrido de realizarse la acción, es decir, cuál era la real potencialidad de esa acción omitida.

Buscando cuáles son los límites del riesgo tolerado en cada sector de la vida social, advierte que surgen de las regulaciones extrapenales, y esa es la razón por la que en la empresa son frecuentes las omisiones. Sin embargo, admite el autor que la infracción de un deber, no puede equipararse a una acción penal típica¹⁴⁸.

Se pregunta si el órgano es responsable por la puesta en peligro de bienes jurídicos en el desarrollo de la actividad empresarial y cuáles son los límites de esa responsabilidad y cómo juega en relación a los hechos de los subordinados. Descarta que la posición de garante del órgano se derive de la

¹⁴⁸ En el Código Contravencional alemán el párrafo 130 permite aplicar sanciones por infracción del deber de vigilancia.

ubicación que se ocupa en la empresa o de la designación en un posicionamiento que lo pone a cargo de fuentes de peligro y considera que la fuente de la posición de garante es la ponderación de intereses, que es ver quién es competente de acuerdo a los principios de distribución de libertades y cargas para evitar que se produzcan determinados cursos causales peligrosos para bienes jurídicos de terceros.

En otras palabras: quien ejerce su libertad, no puede esperar que los terceros se cuiden sino que debe preocuparse de que sus acciones no impliquen peligros para otros. De tal manera, quien realiza una acción, debe desplegar medidas de cuidado y si no hay medidas de cuidado, esa acción debe estar prohibida porque será un riesgo desaprobado. Esas afirmaciones se comprenden fácilmente si se imagina por ejemplo el caso de una empresa que contamina las aguas de un río.

Como los órganos de la empresa tienen el poder de organización, son competentes para excluir los peligros derivados de la actividad y por ese motivo, responden. Entonces, si la empresa por ejemplo, distribuye para su venta un producto que luego resulta tóxico, su obligación de retirarlo del mercado no surge de un comportamiento antijurídico anterior -que podría ser distribuir productos tóxicos- sino de su obligación de eliminar los peligros para terceros que puedan presentarse.

Consecuentemente, el órgano debe impedir no sólo los riesgos derivados de un desempeño incorrecto en el giro del

negocio sino también los que van normalmente unidos al mismo, y en ese concepto quedan englobados los hechos de los subordinados también, ya que si la empresa se vale de los empleados para operar y les asigna funciones, es lógico que después responda por las lesiones causadas por ellos a terceros. Para concretar ese deber, el órgano debe implementar sistemas de control para generar seguridad.

14.- Luego de todo lo expuesto, cabe efectuar las siguientes reflexiones. Para desempeñarse en sociedad es menester acatar las normas que la rigen, que fueron creadas justamente para ordenar y pacificar esa convivencia.

También es evidente que a cada persona la rigen en su actuar una cantidad de esas normas y que sus derechos y obligaciones son el fruto de la suma y complementación de diversas partes del ordenamiento legal de esa sociedad.

En consecuencia, cada uno debe obrar ejerciendo sus derechos y cumpliendo sus deberes, y no cabe pretender para hacerlo, que exista un estatuto personalizado en el que se le indique qué debe necesariamente hacer, de qué debe obligatoriamente abstenerse, y qué le está permitido, porque el que emprende determinada actividad, está obligado a interiorizarse previamente de las normas que la rigen y por ende, al comenzar su negocio, sabe qué debe y qué no debe hacer y cuáles serán las sanciones que merecerá por cada incumplimiento.

Siguiendo este orden de ideas y centrándose en el aspecto del cumplimiento de los deberes, cada sujeto sabe

cuáles son sus obligaciones dentro de sus actividades, y parece en principio justo y de hecho así acontece en los países respetuosos de los derechos de los ciudadanos, conectar una sanción penal a ciertos incumplimientos intencionales de normas, sean por acción o por omisión, cuando las consecuencias de ese obrar son lesivas para algún bien protegido relevante.

Esto es así porque el prójimo necesita poder confiar en que quienes ejercen el poder en un determinado ámbito desde el que pueden producir efectos peligrosos sobre otros, por ejemplo una empresa, controlan los riesgos que pueden generarse en ese ámbito y si no lo hacen, serán sancionados.

Es de esperar que el responsable de una fuente de peligro, se preocupe de que su ámbito de organización no tenga efectos externos dañinos, ya sean derivados de las cosas o del comportamiento humano, propio o ajeno de quienes trabajan para él.

Ahora bien, tomando el caso de los delitos cometidos en empresas, como punto de partida se tiene que las sociedades son una creación humana, a través de las cuales en general se canalizan actos de comercio realizados materialmente por las personas físicas que las conducen.

No se puede admitir que quienes integren los cuadros directivos de una sociedad desconozcan sus obligaciones derivadas de tal posicionamiento en el plano empresario, ni cuáles son los resultados perjudiciales de no acatar sus deberes. Por lo que se viene diciendo, tal desconocimiento no

sería acorde a la expectativa general y por ende, no sería tolerable.

Por otra parte, hay códigos de faltas locales, reglamentos y leyes que regulan la actividad, que lo amenazan con imponerle sanciones; por sus faltas formales, por ejemplo si no presenta declaración jurada de impuestos nacionales, le corresponde sanción de multa de entre el 50 y el 100% del gravamen omitido y si tiene el establecimiento en condiciones de higiene deficientes, los inspectores municipales labrarán un acta a partir de la cual se le aplicarán las sanciones que el ordenamiento del municipio donde está situada la planta prevea.

El hecho de que las sanciones administrativas para incumplimientos formales del empresario estén diseminadas en distintas normas, incluso emanadas de distintos niveles de la administración, no significa que carezcan del efecto motivador de vigilancia y cuidado del que venimos hablando, y que se le reconoce por ejemplo al artículo 130 de la OWiG en Alemania.

Igualmente quienes manejan la empresa, conocen el hecho de que la potencialidad dañosa respecto de ciertos bienes jurídicos desde una empresa, es infinitamente mayor que desde la acción de un sujeto individualmente considerado, lo cual en sí mismo justifica que se refuerce la protección respectiva, y nada obsta a que tal protección se dé no sólo en los planos civil y administrativo, sino también penal en la

medida que aquellos no logren los objetivos preventivos y correctivos buscados al aplicar esas otras clases de sanciones.

En síntesis, todas esas circunstancias hacen que quienes detentan la dirección de una empresa y algunos de sus representantes, no sólo tengan el deber de cumplir con todas las obligaciones legales y reglamentarias que regulan esa actividad, sino también de impedir que sus colegas y también los subordinados lo omitan.

La actividad de la empresa, dada su proximidad a numerosos bienes jurídicos, como se vio, es una fuente de peligros y el desmanejo provocado por el incumplimiento de los deberes señalados, torna responsables a sus directivos que ocupan posición de garantes y deben responder de los daños que pudieran ocasionar mediante semejante actitud y son pasibles de ser sancionados por permitir los incumplimientos que culminaron en el daño.

En efecto, el análisis armónico de las disposiciones de las leyes que rigen la vida de las sociedades comerciales, así como de las que regulan las obligaciones para con el fisco, permite sostener que en las empresas, los ejecutivos con facultades de decisión, que como ya se vio, reúnen esa mentada calidad de garante, están obligados a dar cumplimiento a todas las imposiciones que a los distintos niveles de la administración, pesan sobre la empresa.

Además, tener poder de dirección implica detentar la posibilidad de actuar, en tanto que su deber de obrar deriva de las leyes que regulan la vida de las sociedades, y del

contrato social, así como el acuerdo con la asamblea que los designó.

Ahora bien, en el caso de la administración de las empresas, como se profundizará luego, los directores y los miembros de los órganos de control, tienen el ya mencionado deber de lealtad (arts. 59 y 274 de la ley de sociedades), que se relaciona con el cumplimiento de las leyes, el acatamiento del estatuto y de las decisiones de la asamblea, y se complementa con los mandatos del Código Civil, relativos a la culpabilidad desde el punto de vista privado.

El artículo 1074 del Código Civil establece que toda persona que por cualquier omisión hubiera ocasionado un perjuicio a otro, será responsable si una disposición de la ley le impusiere la obligación de cumplir el hecho omitido, entendiéndose según la doctrina el concepto de obligación legal, en sentido amplio. Por su parte, el artículo 512 del mismo ordenamiento, caracteriza a la culpa como la omisión de la conducta debida, positiva o negativa para prever o evitar un daño a otro. Finalmente, los artículos 901 y siguientes del Código Civil, establecen el régimen que rige el nexo de causalidad adecuada entre los hechos u omisiones y los efectos dañosos o resultados.

También juegan en este tema las previsiones sobre responsabilidad de los directores frente a las obligaciones tributarias del ente que integran contenidas en la ley 11.683, así como las disposiciones que prevén su responsabilidad por acciones dolosas perjudiciales en caso de falencia (artículo

173 de la ley de quiebras), y todas las normas municipales que regulan la actividad de que se trate.

No puede desconocerse que la amenaza de responder económicamente por perjuicios causados, es motivadora de conductas e indicio de que los sujetos conocen sus obligaciones. En este punto, cabe señalar una vez más que no es admisible, pero tampoco es creíble que las personas emprendan actividades potencialmente generadoras de riesgos, sin interiorizarse primero de cuáles son las conductas que se espera de ellos en el desempeño de tales negocios y cuáles son las posibles consecuencias por su incumplimiento. Luego, es razonable afirmar que cada persona que realiza determinadas actividades, realmente sabe cuáles son sus deberes y está en condiciones de motivarse en las normas y dirigir sus acciones de acuerdo a ellas.

Del juego de las normas mencionadas, surge sin dudas el deber de los directores de desempeñarse dentro de la ley y en beneficio de la sociedad y de los accionistas, lo cual nunca y en modo alguno puede incluir realizar actos que impliquen daños a la sociedad, a sus socios o a terceros ante los que en tal caso habrá de responder, ni de evasión tributaria, y tampoco permitir calladamente que otros los realicen, sean socios, directores o empleados.

15.- De acuerdo a todo lo expuesto, persiste el interrogante de si para aplicar condenas por impropios delitos de omisión, es necesaria la norma general de asignación de

posición de garante y de equivalencia de que nuestro Código Penal adolece.

La solución más aconsejable de lege ferenda, sin dudas es la de incluir en el Código Penal una norma similar al artículo 13 del Código Penal alemán. Sería conveniente que la norma describa la situación de garantía y también las fuentes; de esa manera, aún con las limitaciones de falta de operatividad que le atribuye Zaffaroni, igualmente no dejaría lugar a dudas acerca de la procedencia de la aplicación de sanciones penales por omisiones no escritas expresamente con consecuencias lesivas equiparables a las derivadas de acciones, quedando de lado las críticas por afectación del principio de legalidad.

Ahora bien, en el actual estado de nuestra legislación, sin desconocer que las falencias del legislador no pueden suplirse por los jueces mediante analogías, cabe preguntarse si en el caso de los delitos cometidos mediante omisiones no tipificadas expresamente, nos encontramos realmente ante una laguna o se puede aplicar pena, y la respuesta por la afirmativa es admisible.

Primeramente debe reiterarse que hay doctrinarios que defienden la legalidad de este tipo de delitos. Pero además es de destacar que la configuración de algunos tipos omisivos impropios como por ejemplo el remanido caso de la madre que para matar a su bebé no lo alimenta, no se niegan por ningún sector de la doctrina, ni aún por quienes son contrarios a la admisión de estos tipos. A ello se suma que existen fallos

jurisprudenciales en nuestro país que han echado mano de las figuras impropias de omisión y las han aplicado, como se verá infra.

Cada caso debe ser analizado cuidadosamente, de acuerdo a las características del tipo, las del hecho y las de los sujetos intervinientes, si se trata de una persona jurídica, tener en cuenta las normas que rigen la organización interna del ente, el asesoramiento especializado con que cuenta, la actividad que desarrolla, etc., ya que todas esas circunstancias van a permitir determinar cuáles son los deberes extrapenales que pesan sobre la misma y ubicar a una persona física en posición de garante.

Cabe recordar que el defraudador tributario, es quien teniendo que pagar y con pleno dominio no paga. Tanto su condición de contribuyente como la definición de lo que debe pagar y cuándo, son conceptos del derecho tributario y procesal tributario, que lo obligan. De la manera en que se tomen las decisiones, de cómo se dé cumplimiento con estos mandatos, pueden surgir responsabilidades penales por omisión de deberes impuestos por esas normas no penales, en cabeza de directivos, ya que el director tiene el deber y las posibilidades de ejercer sus facultades para evitar que ocurra el resultado.

Recordando especialmente las particularidades de los delitos económicos cometidos en el marco de empresas, partiendo de que quien asume un puesto de directivo en una sociedad lo hace con compromiso y se supone que está

capacitado para el cargo e instruido acerca de las obligaciones que rigen la vida de ese ente, y que ese posicionamiento ejecutivo va necesariamente acompañado de deberes, parece justo atribuirle responsabilidad penal por un resultado dañoso al director de una sociedad que sabiendo al respecto, no cumplió con las obligaciones -incluso las no penales- de la empresa y permitió que ésta se beneficiara del producto del hecho.

16.- En las principales figuras de la específica materia que nos ocupa, el problema descrito tiene solución legal expresa, ya que el artículo 1 de la ley penal tributaria -al que luego reenvía el artículo 2-, así como los artículos 4 y 7 -al que a su vez remite el artículo 8- prevén que las maniobras que describen, pueden ser cometidas por acción o por omisión.

De tal manera, al introducirse la forma omisiva de manera explícita en la norma, la equiparación a una figura comisiva es expresa, y así se elimina la eventual afectación del principio de legalidad.

Es decir que en las figuras de evasión simple y agravada, obtención fraudulenta de beneficios fiscales y evasión simple y agravada en materia previsional de la ley penal tributaria vigente, la omisión como forma de realizar el tipo, está prevista por el legislador al quedar equiparada explícitamente al tipo activo.

Esa circunstancia, analizada en forma armónica con los deberes fiscales de la empresa y con los deberes de lealtad de

sus administradores y directivos, y con las responsabilidades emergentes de su contrato con la sociedad, permiten afirmar que éstos deben garantizar que no va a acontecer el resultado dañoso.

Las personas físicas responsables de tales órganos del ente que hayan tenido intervención en el hecho mediante la omisión de evitar el resultado responderán penalmente porque están obligados a impedirlo en función de su posición de garantes.

Por otra parte las figuras de retención indebida de tributos y de recursos de la seguridad social (artículos 6 y 9 respectivamente), contienen descripciones complejas integradas por una faz activa y otra omisiva propia, definida en el tipo que no presenta dificultades de interpretación.

17.- i.- La jurisprudencia nacional ha hecho aplicación de la figura de comisión por omisión, por ejemplo la Cámara Criminal de la ciudad de Buenos Aires, condenó al capataz de una obra de reparación que realizaba Obras Sanitarias en la calle, como autor del delito de homicidio culposo por la muerte de un conductor que estrelló su automóvil contra un montículo de tierra situado en la calzada. La imputación se basó en la omisión en que incurrió el capataz, de colocar señales de peligro suficientes que alertaran a los conductores acerca de la existencia del obstáculo para la circulación de vehículos¹⁴⁹.

¹⁴⁹ CCC Sala 2ª causa "Aballay, Leandro", rta. 20-12-63.

ii.- Asimismo se ha sostenido que "... Es sabido que la conducta omisiva puede ser adecuada a las figuras penales no solamente cuando de ese modo se causa el resultado típico, sino cuando, en general, se tiene el deber jurídicamente exigible de actuar para poner fin a una situación ilícita existente, o para evitarla. ..." ¹⁵⁰.

iii.- Un Tribunal oral de Tucumán condenó a un enfermero psiquiátrico por homicidio doloso de una paciente internada, en su forma de comisión por omisión. En la sentencia se entendió que concurrían los elementos exigidos para la configuración del homicidio, que son haber omitido el Imputado las acciones de permanencia, vigilancia y cuidado que constituían su específica obligación, pese a encontrarse en poder de hecho para realizarlas, pues su posición de garante era indiscutible conforme a su relación funcional con la víctima, por una obligación especialmente contraída, y finalmente su omisión de evitar la ocurrencia de los hechos y consecuente resultado, equivalió a causarlo mediante una acción positiva que culminó en el daño al bien jurídico que en el caso era la integridad física de los pacientes que tenía a su cargo. Admitió que el deber del garante de conjurar los peligros se extiende a los que puedan emanar de cualquier fuente de riesgos.

La Corte Suprema provincial sobre la misma base fáctica, modificó la calificación legal llevándola a la de homicidio culposo. Señaló que los tipos omisivos impropios contienen un

¹⁵⁰ CCC en autos "Rivas, José y otra" rta. 11-8-61, del voto del Dr. Frías Caballero.

elemento objetivo y uno subjetivo. El elemento objetivo requiere de una situación generadora de un deber de actuar; la no realización de una acción que cumpla con ese deber; la posibilidad efectiva de quien omite de haber realizado la acción; una estrecha relación vital entre el omitente y el bien jurídico en peligro, del que deriva su posición de garante y su consecuente deber de actuar para evitar el daño; la producción de un resultado; y una relación de causalidad hipotética (imputación objetiva) entre la omisión y el resultado que permita afirmar que si el omitente hubiese realizado la acción omitida habría podido evitar el resultado con probabilidad lindante en la certidumbre. En tanto que el elemento subjetivo en los delitos omisivos impropios dolosos es, al igual que en los tipos activos, el dolo, consistente en la voluntad realizadora del tipo objetivo, pudiendo asumir cualquiera de sus formas: directo, indirecto o eventual tales como el que efectivamente aconteció en este caso. En el caso no se consideró acreditado el dolo de homicidio¹⁵¹.

iv.- También hay jurisprudencia en nuestro país que admite expresamente la responsabilidad penal por delitos tributarios bajo la modalidad de omisión impropia, por ejemplo la Cámara Federal de San Martín¹⁵² ha dicho que "en el marco de una estructura ... la conducta puramente ejecutiva del empleado de la empresa de quien surge el último

¹⁵¹ Corte Suprema de Justicia de Tucumán (Sala en lo Civil y Penal) en autos "Villafañe, Miguel Á. y otro s/ homicidio" rta. 21/04/2003.

¹⁵² Sala 1ª In re "Fribe SA s/ ley penal tributaria", rta. 7-8-97.

acto que, por sí solo o en conjunción con otros produce el hecho delictivo, no siempre es la más relevante, lo que supone un importante cambio de perspectiva respecto del derecho penal clásico, toda vez que es más importante que el papel de estos sujetos, el de quienes están situados jerárquicamente por encima de ellos, en grados ascendentes, hasta alcanzar el nivel de aquellos que detentan el control máximo de la empresa. Cometan delito de comisión por omisión o impropio de omisión los referidos 'hombres de atrás' superiores jerárquicos que no impiden que éste se produzca, cuando ello sucede en el ámbito de su competencia y podían y debían, siempre según los términos del compromiso adquirido, controlar los correspondientes factores de riesgo y evitar su producción. La ley 23.771 refleja en su art. 12 este esquema de imputación por omisión. La norma antes descripta no tiene por objeto compensar una pretendida falta de conducta en el autor, sino suplir la ausencia de las características propias de la autoría en su persona, por lo que sólo es aplicable para tener por acreditados tales extremos cuando como la misma norma lo recepta, el autor ha realizado la acción típica ya sea por comisión o por omisión...".

El texto parcialmente transcrito pertenece a la resolución judicial por la que se confirmó el auto de prisión preventiva de primera instancia. En esos breves párrafos, se señala que la relevancia penal del aporte al hecho de quienes materialmente realizaron la acción en forma comisiva, que eran empleados, es menor que el de aquellos que estaban

posicionados por encima y detrás de éstos, y si bien no realizaron acción alguna, omitieron evitar la producción del resultado.

De tal manera, correlacionando ese razonamiento con la prevlsión del artículo 12 de la ley 23.771 –respecto de la cual aclararon, no introduce una regla de responsabilidad objetiva, sino que suple la ausencia de las características propias del autor en la persona de quien ejecuta la acción-, que no impide que el obrar sea mediante omisión, llegan a la conclusión de que esos directivos, pese a su distancia respecto del hecho, en principio, tienen responsabilidad penal en la producción del mismo.

El fallo no deja de señalar que la omisión de los directivos tendrá relevancia penal, en la medida del compromiso adquirido de controlar los factores de riesgo y evitar la producción de los resultados lesivos.

Sería interesante contar con más datos del caso, como por ejemplo si los empleados obraron dolosamente, con lo cual habría una intervención de éstos como partícipes del hecho en el cual los jefes fueron autores por omisión, o si los empleados acataban órdenes de los titulares ignorando las consecuencias que derivarían de su obrar, con lo cual se trataría de un caso de autoría mediata en que los jefes utilizaron a los empleados como meros instrumentos; pero fueran como fueran estas circunstancias, lo cierto es que se trata de un fallo dictado por nuestros tribunales, en que se

admitió que los delitos de la ley penal tributaria admiten la forma impropia de omisión.

18.- Es necesario en este punto hacer una referencia a la relevancia de la omisión en materia penal tributaria y de la seguridad social.

Siendo que nuestro régimen tributario nacional -como prácticamente todos- se basa en la autodeterminación del impuesto por parte del contribuyente, se puede presentar la duda de si con la omisión de presentar la declaración jurada se configura el ilícito omisivo, o si es necesario que la omisión alcance otros actos.

De acuerdo al régimen señalado, todo el sistema recaudatorio descansa en la colaboración del contribuyente con la administración tributaria, de modo que funcionando correctamente, no es necesaria ninguna intervención de la administración para que tenga lugar el ingreso de las sumas liquidadas. De tal manera, la actuación del Fisco es posterior a la liquidación e ingreso del tributo, y queda reducida a tareas de control.

De tal manera, tanto si el contribuyente no se inscribe como si luego no informa a la administración los datos relevantes para la cuantificación de la suma debida, incurre en conductas omisivas que hacen creer a la administración que no tiene obligación pendiente o que la tiene en menor medida.

Para ser punible penalmente, a esa conducta omisiva debe seguir el resultado de no ingresar el importe debido o ingresar un importe inferior a aquél, que supere la condición

objetiva de punibilidad prevista en la norma. De esto se sigue que quien omite presentar la declaración jurada pero ingresa el importe debido -circunstancia poco probable pero posible-, no incurre en ilícito penal porque a la acreditada omisión no le siguió el resultado dañoso. Sí deberá responder por la infracción formal de omisión de presentación de posición jurada.

Simón Acosta entiende que los delitos de defraudación tributaria se cometen siempre por omisión (aunque sean realizados mediante la modalidad de presentar declaraciones juradas falsas) porque a su criterio, la defraudación no es la declaración falsa, sino la omisión dolosa de ingresar el monto debido.

Debe tenerse presente que la omisión de declarar lo debido y de pagarlo, debe ir acompañada de la voluntad de defraudar o impedir que la administración tributaria conozca la existencia de un hecho imponible y pueda controlar la liquidación y exigir el pago del tributo, de lo contrario se tratará de una simple demora no alcanzada por la descripción penal.

19.- En cuanto a las formas de participación en los delitos de omisión, además de admitirse la instigación, puede darse coautoría y participación. En tal sentido, son coautores quienes de común acuerdo deciden omitir realizar un determinado deber a su cargo, siempre que, en caso de que cualquiera de ellos decida actuar, el delito se frustre.

En cuanto a la coautoría en que un autor obre por comisión y otro por omisión, cada uno responderá a título de autor por su propio actuar, omisivo en un caso y por comisión en el otro.

Se ha planteado con cierta reiteración en la doctrina el interrogante de si existe participación que acceda a una acción de otro, si quien está en posición de garante con posibilidad de actuar para impedir que un tercero lesione el bien jurídico, puede ser partícipe.

Hay una postura que es la adoptada por el artículo 11 del Código Penal español, que sostiene que se ostenta la posición de garante, no es posible distinguir autores de partícipes, ya que todos son autores aunque el daño lo realice otro, porque el no impedir el resultado implica una infracción a su deber de garante.

En cambio, los sostenedores de las teorías materiales para fundar la posición de garante -que exigen equiparación de la omisión con la acción-, admiten la posibilidad de intervenir como partícipe en delitos de comisión por omisión, dependiendo de que el garante tenga o no el dominio o control sobre la realización típica al manejar la omisión de impedir el resultado. Si se limita a eliminar obstáculos para que otro realice el tipo, se tratará de un partícipe.

Silva Sánchez estudia el caso de un delito especial o de propia mano en que el garante carezca de la condición especial, y considera que el omitente sólo puede responder como partícipe.

No se presenta como muy posible participar mediante una omisión en un delito de omisión, pero sí existen participaciones mediante omisiones en delitos de comisión, por ejemplo del funcionario público que por algún motivo deja acontecer un hecho que por su cargo debía evitar.

Se trata de supuestos en que el sujeto tiene una obligación de actuar que incumple y gracias a ello facilita la consumación del hecho, de tal manera no realiza la acción del verbo típico ni tiene el dominio del hecho, por lo cual es partícipe, pero contribuyó a su realización mediante la aludida omisión.

En cuanto a la autoría mediata por omisión, están divididas las posturas acerca de su aceptación. Hay quienes sostienen que sólo es posible el no actuar directo, porque la autoría mediata involucra necesariamente un hacer -obligar a otro- que en la omisión no existe (Roxin); si el de atrás se sirve de alguien, necesariamente debe realizar una acción, que es darle impulso a éste; por lo demás, la mera no evitación del resultado, ya implica responsabilidad por omisión como autor directo.

Otros admiten que el autor mediato puede valerse de un instrumento para omitir la conducta debida, especialmente en los delitos impropios.

Debe tenerse presente que sólo el garante está obligado a actuar, por lo que la autoría mediata podría darse si obliga a

otro a omitir una acción debida o si omite una acción debida para que otro omita a su vez otra acción¹⁵³.

Si el garante simplemente no impide que otro omita una acción que para él es debida, ya incurre en una omisión directa en sí misma, sin embargo, algunos autores consideran que esa omisión es indirecta porque el que omitió la conducta debida es el tercero y no el garante.

Para determinar si es posible la autoría mediata por omisión, es impone analizar en cada caso las características del tipo y de la acción debida.

20.- En lo atinente al momento de comisión del hecho, que reviste relevancia por ejemplo a los fines del comienzo del plazo de la prescripción, tratándose de una omisión impropia, como dice Lascano¹⁵⁴, el cómputo del término inicial de la prescripción de la acción debe realizarse desde el momento de producción del resultado de daño efectivo que el sujeto debía y podía impedir en virtud de su posición de garante.

21.- Preciado ya que los titulares de sociedades están en posición de garantes, cabe imaginar como ejemplo, un caso de una sociedad anónima relativamente pequeña en la que uno de los directores, que es accionista, es el que detenta el manejo de la misma, y encomendó todas las tareas relacionadas al cumplimiento de los deberes para con el fisco a un empleado de su confianza, bien intencionado, pero que

¹⁵³ Ejemplos de Hernández Plasencia op. cit. pág. 344.

¹⁵⁴ "Extinción de acciones y de penas" pág. 659.

no es experto en la materia ni excesivamente diligente, al punto que más de una vez han debido afrontar multas impuestas por pequeños incumplimientos formales.

Sin embargo el director en cuestión, pensando que esa modalidad le puede permitir en el futuro ahorrarse algo de dinero en concepto de impuestos, no releva a este empleado de la tarea, no lo capacita, no se aboca personalmente al tema impositivo de la empresa, no contrata un asesor, ni toma ninguna medida para modificar esa situación, la cual desemboca en un sumario por evasión, basado en que hubo operaciones comerciales que deberían haber sido encuadradas de determinada manera y quedaron encubiertamente disimuladas de forma que se causó perjuicio al Fisco por más de cien mil pesos.

El director no intervino personalmente en la contabilidad ni en la liquidación del impuesto ni en la presentación de la declaración jurada, sino que todo eso lo hizo el empleado en cuestión, a quien nadie controló.

Seguramente, este director se va a defender en una causa penal invocando su falta de dolo de cometer el delito de evasión, lo cual es cierto, pero su intención de omitir impedirlo, está probada. Su posición de garante y la manera en que omitió obrar, lo tornan responsable del delito, porque no hay dudas de que se manejó con acabado conocimiento de las obligaciones de la empresa de la que era socio, así como de la suya propia en su carácter de director de la misma y de la ineptitud del empleado en que delegó todo lo relativo a los

impuestos de la empresa; no obstante tal conocimiento, su voluntad fue dejar que las cosas siguieran de esa manera con la esperanza de ahorrar en impuestos.

La única manera de eximirse de pena, sería demostrando una circunstancia que en el caso planteado en el ejemplo no concurre, que es acreditar haber hecho todo lo posible para evitar el resultado sin lograrlo o que no era su intención beneficiarse de la actitud negligente del empleado.

Su posicionamiento en la empresa le generaba la obligación de velar por el cumplimiento de todas las normas que rigen su actividad; sabía que la empresa era contribuyente y que la hacienda pública y las rentas fiscales son bienes que están protegidos por normas penales; como único director dedicado a la empresa estaba en posición de garante y tenía la posibilidad de tomar todas las decisiones inherentes al manejo de ésta, desde asignar y distribuir tareas entre los empleados hasta tomar nuevos colaboradores y contratar asesores, y conocía estas circunstancias.

Sin embargo, no hizo nada de lo que estaba a su alcance para evitar el hecho, cuyo resultado dañoso es idéntico al que está descrito en una norma penal de actividad. Además la empresa y él mismo como accionista se beneficiaron económicamente del menor impuesto ingresado.

De acuerdo a todo lo que se ha venido exponiendo, se presenta como justo rechazar la defensa de falta de dolo de cometer el delito, porque está acreditada la situación típica, la

posición de garante, el dolo, la ausencia de la acción debida, la capacidad de acción de éste y el resultado.

11. Una figura del derecho francés: responsabilidad por el hecho de otro

Otra forma de solución para un aspecto del tema que nos ocupa, es la francesa. Ya existía la atribución de responsabilidad penal por el hecho de otro a los dirigentes de la sociedad antes de introducirse en el Código Penal la responsabilidad penal de las personas jurídicas, y actualmente coexisten ambos institutos.

La preocupación de la doctrina francesa dice Gracia Martín¹⁵⁵, se ha desplazado hacia el problema de la determinación del sujeto penalmente responsable por hechos cometidos en el seno de sociedades y empresas, que culmina en el instituto de la responsabilidad penal por el hecho de otro, destinada a establecer la responsabilidad de los jefes de empresa.

La vinculación de esta figura con las del actuar en lugar de otro, es evidente, sin embargo, sostiene el autor español citado, en el derecho francés se ha optado por crear figuras especiales, autónomas de las del sujeto idóneo, en las que se prevé la responsabilidad para ciertas personas físicas que han actuado en la empresa. De esa manera se elude el problema derivado de la falta de la condición requerida por el delito especial en la persona que actúa, al atribuirle responsabilidad directamente.

¹⁵⁵ Luis Gracia Martín "El actuar en lugar de otro..." t. I. pág. 49.

En Francia también rige el principio de personalidad de las penas por lo que la atribución de responsabilidad penal por hechos ajenos, es una excepción basada en la necesidad político criminal de alcanzar los comportamientos del jefe de empresa que pone en peligro y lesiona bienes jurídicos.

Según el principio de responsabilidad penal por el hecho de otro, en el marco de actividades reglamentadas, por ejemplo de hechos cometidos en establecimientos industriales, comerciales o profesionales cuyas actividades están regladas -y se prevén contravenciones-, una persona -el jefe- responde penalmente de una infracción materialmente cometida por otro -el empleado-.

La característica de este instituto es que en ocasiones el responsable no ha tenido intervención alguna en el hecho, por ejemplo el caso de "todos los que siendo encargados por un título cualquiera de la dirección o de la administración de una empresa, establecimiento, sociedad o asociación, han contravenido por un acto personal o en tanto que comitentes, han dejado contravenir por las personas que están bajo su autoridad o control, las disposiciones de la presente ordenanza...".

El autor material debe estar subordinado al responsable, y no cualquier infracción del subordinado implica responsabilidad del jefe, sino que debe tratarse de infracciones de los empleados a las normas de policía que regulan la actividad cuya dirección incumbe al jefe en cuestión.

Las críticas se centran en la afectación de los principios de legalidad y personalidad de las penas, además de consagrar responsabilidad objetiva sin culpa.

La respuesta doctrinaria es que la responsabilidad del jefe sólo es a título de culpa por la infracción culposa del subordinado. Es decir que este instituto sólo se aplica a conductas culposas.

Además, debe tenerse en cuenta que el fundamento de esta responsabilidad, es la negligencia del jefe cuya obligación es vigilar a sus subordinados y cumplir y hacer cumplir los reglamentos que rigen la industria o empresa, de modo que la infracción cometida por el subordinado, da lugar a la infracción del jefe a sus deberes de vigilancia de donde se sigue que el jefe no responde penalmente por el hecho de otro, sino por el hecho propio de no haber vigilado debidamente.

Gracia Martín¹⁵⁶ señala que la jurisprudencia francesa ha tergiversado la figura, convirtiéndola en la consagración de la responsabilidad penal objetiva, presumiendo *iuris et de iure* la culpa.

Resta señalar que si el subordinado obra dolosamente éste responde por el delito doloso que cometió y el jefe no tiene responsabilidad penal a menos que hubiera participado dolosamente.

¹⁵⁶ op cit. pág. 58.

Si el jefe obra dolosamente, responde, pero por su propio hecho doloso y no en función de la figura del hecho de otro.

12. El delito de asociación ilícita:

En nuestro ordenamiento positivo, el delito de asociación ilícita está previsto en el artículo 210 del Código Penal, que dice:

“Será reprimido con prisión o reclusión de tres a diez años el que tomare parte en una asociación o banda de tres o más personas destinada a cometer delitos por el sólo hecho de ser miembro de la asociación. Para los jefes u organizadores de la asociación, el mínimo de la pena será de cinco años de prisión o reclusión.”

Este delito considerado preparatorio, se castiga en forma independiente de los delitos que luego se cometan (con los que concurra en forma real), ya que la mera existencia de un grupo organizado para cometer delitos provoca alarma colectiva, constituye un peligro para el orden social y afecta la tranquilidad pública porque hace temer la repetición de delitos.

Lesiona el bien jurídico orden público, definido por Juan F. Linares como el conjunto de valoraciones políticas, económicas, técnicas, morales y religiosas que se consideran justas por una comunidad estatal y estrechamente ligadas a la

existencia y subsistencia de esa comunidad tal cual lo reclama la cosmovisión en ella vigente¹⁵⁷.

Entre los caracteres propios de esta figura, está la cantidad de asociados, que debe ser de tres o más personas. Estos sujetos deben obrar con conocimiento y voluntad de integrarla, es decir en forma dolosa.

Entre los integrantes de la banda debe existir un acuerdo previo, es decir un concierto de las tres o más voluntades para cometer delitos, que debe ser anterior a éstos. Por este motivo, la asociación ilícita es un delito independiente de todos los delitos que luego se cometan.

Otro elemento de esta figura es el de permanencia, que se refiere a la estabilidad de la estructura de la asociación y a la pertenencia de los sujetos a la misma. De lo contrario, si sólo se reúnen para cometer algunos delitos, habrá participación en estos delitos, pero no asociación ilícita.

Una vez acreditada la asociación ilícita –más allá de las dificultades probatorias que esta figura presenta–, este delito concurra materialmente con los otros delitos que sus integrantes cometan y cada integrante responde por este delito en concurso real con aquellos otros en que él intervenga.

Se ha considerado propia de la asociación ilícita la indeterminación de los delitos que cometerá, lo cual debe entenderse en sentido de que la asociación se conforma para incurrir en una pluralidad de planes delictivos. Esto no

¹⁵⁷ Citado por Abel Cornejo en "Asociación Ilícita" pág. 27.

significa que esos delitos no puedan ser todos alcanzados por la misma figura. Por el contrario, no es extraño que la asociación ilícita se conforme para cometer plurales delitos, pero similares entre sí.

La asociación ilícita puede adoptar cualquier forma, incluso estar inserta en una sociedad lícita, legalmente formada. La doctrina de la política criminal de la empresa, señala que pueden darse comportamientos delictivos en el giro de los negocios que tienden al favorecimiento económico de la corporación.

Indica Cornejo que la decisión de que la corporación opere delictivamente requiere el concurso de los ejecutivos que la dirigen y que para demostrar la culpabilidad de los miembros, debe dejarse de lado el ropaje jurídico con que se disfrazó la asociación ilícita y determinar cuáles fueron los verdaderos fines para los que se constituyó. Esto permite afirmar que no por tratarse de una sociedad formalmente lícita deba descartarse sin más que sus integrantes conformen una asociación ilícita.

El dolo requerido por la asociación ilícita es la intención de pertenecer a ella y el conocimiento de la ilicitud de sus planes y de que está integrada por tres o más personas. Esta circunstancia excluye la posibilidad de complicidad, es decir no puede existir un partícipe necesario ni secundario del delito de asociación ilícita, ya que el sólo tener la intención de pertenecer conociendo los fines, constituye el dolo del autor.

En los delitos tributarios, como se dijo, autor sólo puede ser el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, por lo cual nos encontramos con una primera dificultad al pretender vincular esa clase de delitos con los indeterminados cometidos por la asociación ilícita.

En este aspecto, pueden darse dos situaciones diversas. Una está dada por el caso de un grupo que conforma un ente sujeto pasivo de tributos y realiza actos de evasión. La otra se presenta cuando el grupo se dedica a realizar actos que permiten que otros sujetos que son contribuyentes, evadan sus obligaciones.

Respecto del primer supuesto, en tanto que la persona jurídica contribuyente haya sido creada con fines lícitos y mantenga su actividad en ese plano, aunque evada sus deberes para con el fisco, difícilmente pueda decirse que los diversos sujetos integrantes de la empresa, que participaron de esa evasión, constituyan una asociación ilícita, ya que simplemente contribuyeron a la comisión del ilícito –aún si éste se repite en más de un ejercicio- y deberán responder de acuerdo a su grado de participación en el mismo. No debe olvidarse que el grupo no se formó con la finalidad de cometer delitos indeterminados, sino para realizar negocios lícitos, aunque además, evada impuestos.

En un caso resuelto por la Sala Ia. de la Cámara de Casación Penal¹⁵⁸ se convalidó el argumento de la instancia anterior que había rechazado la calificación de los hechos

¹⁵⁸ CNCP Sala Ia. "Cechetto", reg. 4280, rta. 30-4-01.

como asociación ilícita, porque no se acreditó la existencia de un acuerdo preexistente y estable de varios individuos para cometer delitos indeterminados, señalando que sería absurdo pensar que los imputados crearon e integraron diversas sociedades anónimas para cometer delitos o que acordaron eludir el pago de impuestos con motivo de su integración a la organización.

Sin perjuicio de ello, debe tenerse presente que dada la multiplicidad de posibles situaciones, para aplicar la figura de asociación ilícita en los delitos tributarios, habrá de atenderse cuidadosamente a las características de cada caso en particular.

En relación al segundo supuesto, podría tomarse como ejemplo un grupo de más de tres personas que se ponen de acuerdo y crean una o varias sociedades en apariencia lícitas, pero cuya verdadera finalidad sea, sin realizar actividad productiva ni comercial alguna, la de proveer comprobantes de gastos inexistentes para que múltiples sociedades o personas físicas los utilicen con la finalidad de minorizar sus obligaciones tributarias al liquidar los respectivos impuestos.

Sin dudas las personas que integran esa asociación habrán participado del delito de evasión cometido por los respectivos obligados, mediante un aporte necesario. Pero también podría haberse configurado a su respecto el delito de pertenencia a una asociación ilícita si integran un grupo que reúne todas las características requeridas por la figura contenida en el artículo 210 del Código Penal.

Siendo la evasión un delito especial, todos los terceros podrán a lo sumo ser partícipes. Se podrá objetar entonces que los integrantes de esta asociación ilícita no pueden cometer los delitos indeterminados de evasión -cuyos autores son los contribuyentes que utilizaron estos comprobantes apócrifos-, con lo cual faltaría uno de los requisitos del tipo del artículo 210 del Código Penal.

Pero justamente por la característica de especiales que tienen los delitos de evasión, que excluye la posibilidad de autoría por parte de otras personas que no sean el propio contribuyente o quienes actúan por él, cuando se trata de contribuir a este tipo de delitos, la asociación ilícita podría estar formada con la finalidad de participar en ellos, con lo cual -dada la imposibilidad técnica de cometerlos a título de autor-, el requisito estaría igualmente cumplido.

También podría darse la figura en el abuso de beneficios derivados de regímenes de promoción. Si un grupo de más de tres personas se ponen de acuerdo para crear varias empresas de objeto y actividad lícitos que simulen inversiones en una empresa promovida con la finalidad de diferir en forma ilícita sus tributos, se daría un caso de asociación ilícita alcanzado por el artículo 210 del Código Penal, toda vez que los planes delictivos indeterminados estarían dados por las evasiones en cabeza de cada una de esas sociedades.

Capítulo 3

CONCEPTOS DE DERECHO TRIBUTARIO Y PROCESAL TRIBUTARIO

Contribuyentes, responsables, obligaciones:

1.- El tributo es la prestación coactiva que el Estado exige a los particulares en virtud de ley, por servicios divisibles o indivisibles que a los mismos presta, o por el cumplimiento de funciones propias o inherentes a la organización del Estado¹.

La definición expuesta involucra la garantía de legalidad (*nullum tributum sine lege*), en virtud de la cual, la ley es fuente exclusiva de creación del hecho imponible (hecho que verificado en la realidad, hace nacer la obligación de pagar el tributo), del sujeto activo (estado nacional, provincial o municipal), del sujeto pasivo (contribuyente), de la alícuota o monto del tributo, de sus exenciones y de los ilícitos tributarios.

Su fundamento emana del artículo 19 de la Constitución Nacional, en virtud del cual "Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe"².

En forma concordante con lo expuesto, la condición de contribuyente es fijada por la ley de cada tributo, y se observa que las personas jurídicas quedan incluidas como tales, si a su respecto se configura el hecho imponible.

¹ Horacio García Belsunce, "Temas de Derecho Tributario", pág. 80.

² Concordantemente, el artículo 75 Inciso 2º atribuye al Congreso la facultad de imponer contribuciones.

A su vez, los entes ideales aparecen designados en el ordenamiento procesal tributario, por el artículo 5 incisos b) y c) de la ley 11.683³, alcanzando tanto a las sociedades -sean civiles⁴ o comerciales⁵- cuanto a las asociaciones y fundaciones⁶, así como a los patrimonios de afectación, a entes unipersonales -lo que prueba de la autonomía del Derecho Tributario- y sociedades irregulares.

Surge entonces la diferenciación entre los conceptos de "contribuyente" y "responsable", ya que en el art. 6 de la ley 11.683⁷ hay seis supuestos en que se prevé la obligación de

³ Artículo 5 de la ley 11.683: "Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas, sus herederos y legatarios ... Son contribuyentes en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: ... b) las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones, y entidades a las que el derecho privado les reconoce la calidad de sujetos de derecho; c) las sociedades, asociaciones entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible..."

⁴ Artículos 1648 a 1788 del Código Civil

⁵ Ley 19.550

⁶ Artículo 33 del Código Civil

⁷ Artículo 6 de la ley 11.683: "Están obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: ... d) los directores gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el art. 5 en sus incisos b y c; e) los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquellos y pagar el gravamen correspondiente, y en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero. ..."

pago con los recursos que administran, perciben o de que disponen ciertos responsables, en cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados. Luego, en los artículos siguientes, se agregan los deberes de información y la responsabilidad personal solidaria por incumplimiento de las obligaciones.

En síntesis, el contribuyente es el designado por la ley del tributo como sujeto pasivo del mismo, por haberse verificado a su respecto el hecho imponible, en tanto que quien debe cumplir los deberes formales y la obligación con los fondos de aquél y en su nombre, es el responsable.

He aquí una fuente que da nacimiento a la posición de garante en sentido de obligación del cumplimiento de deberes impuestos al contribuyente.

Uno de los casos en que aparece la figura del responsable, es el de los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5 en sus incisos b) y c) (art. 6 inc. d) de la ley 11.683).

Otro, el de los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente incluidos en el art. 6 inc. e) de la ley⁸.

⁸ En estos supuestos, además de los dirigentes de sociedades ya contenidos en el inciso anterior, están incluidos los administradores que no sean gerentes o directores de sociedades, los fiduciarios y

No ofrece dudas el concepto de obligación de pago que pesa sobre el responsable. En cuanto a los deberes formales ha de indicarse que se trata de la presentación de la declaración jurada que conlleva la determinación del impuesto⁹, y el cumplimiento de los deberes derivados de las normas sobre verificación y fiscalización contenidas en la ley 11.683, en las de cada impuesto y en sus respectivas reglamentaciones¹⁰.

2.- En materia de infracciones, la ley 11.683 regula la responsabilidad de los sujetos en los artículos 53 a 55.

Ante todo cabe señalar que la Corte Suprema tiene reiteradamente dicho en forma invariable desde hace ya muchos años, que estas contravenciones tienen naturaleza penal y por consecuencia, les son aplicables las disposiciones generales del Código Penal y las respectivas garantías constitucionales¹¹.

También la más importante doctrina se ha inclinado en este sentido con múltiples fundamentos y destacando las consecuencias, sintetizados por García Belsunce de la siguiente manera: "Me inclino ... a sostener el carácter penal del ilícito tributario, ... por motivaciones propias de política

los que administren patrimonios afectados a determinada actividad.

⁹ Artículos 11 y siguientes de la ley 11.683; artículos 23 a 29 del Decreto reglamentario (Dec. 1397/79)

¹⁰ Llevar libros especiales, conservar la documentación respaldatoria, responder a los requerimientos, aportar datos, etc.

¹¹ Casos "Parafina del Plata" del 2-9-68 (Fallos 271:198), "Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL" del 15-10-81 (Fallos 302:1251), "Moño Azul" del 15-4-93 (Fallos 316:687), "Lapiduz" del 28-4-98 (Fallos 321:1043).

jurídica. En efecto, el carácter penal que hace aplicable a los ilícitos tributarios los principios del Código Penal, significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los responsables de aquellas y pasibles de éstas, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean el debido proceso penal, sustantivo o formal (principios de legalidad, culpabilidad, aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, beneficio de la duda, condena de ejecución condicional, excarcelación, extinción de la acción y de la pena por muerte del infractor, admisión del error excusable, etc.). Entrar en el ámbito del derecho penal tiene la ventaja de que la garantía legal y jurisdiccional es un dique contra la arbitrariedad del Estado. ...¹².

De los artículos 53 a 55 de la ley 11.683, se desprende que todos los contribuyentes enumerados en el artículo 5 sean o no personas de existencia visible, están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, tanto por las infracciones que ellos mismos cometan, cuanto por las que les sean imputadas por el hecho u omisión de sus representantes, directores, gerentes, administradores, o mandatarios, o por el hecho u omisión de sus subordinados, agentes, factores o dependientes.

Luego, se dispone expresamente que todos los responsables enumerados en los primeros cinco incisos del artículo 6, son personalmente responsables de las sanciones

¹² Horacio A. García Belsunce "Régimen penal tributario. Concurso de sanciones", pág. 921-922.

de los artículos 38, 39, 40, 45, 46 y 48 como infractores de los deberes fiscales materiales o formales incurridos en la administración, representación, liquidación, mandatos o gestión de entidades, patrimonios y empresas.

En síntesis, los sujetos pasivos de la obligación responden tanto por los hechos de sus subordinados como por los de sus representantes, en la medida que se trate de hechos atribuibles al sujeto representado. Esta extensión de responsabilidad denota un alejamiento de los principios penales generales que exigen intervención personal en el hecho.

Su fundamento está dado por la circunstancia de que el sujeto es quien se beneficia del fraude y también debe tenerse en cuenta que de no ser así, en materia tributaria sería relativamente sencillo eludir las responsabilidades recurriendo a la artimaña de interponer un insolvente que quedaría como único responsable.

Si bien Jarach ha sostenido, siguiendo elementales reglas del Derecho Penal, que el delito debe atribuirse a quien lo cometió y no a personas jurídicas en cuyo nombre o representación pudo haber sido cometido, lo cierto es que la ley 11.683, en el plano de las infracciones tributarias, el párrafo 2° de su artículo 54 expresamente dice que "Todos los demás contribuyentes enumerados en el art. 5 sean o no personas de existencia visible, están sujetos a las sanciones previstas en los artículos 39, 40, 45, 46 y 48, por las infracciones que ellos mismos cometan o que, en su caso, les sean imputadas por el

hecho u omisión en que incurran sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios, o con relación a unos y otros, por el hecho u omisión de quienes les están subordinados como sus agentes, factores o dependientes."

Se observa que según el texto legal, están sujetos a las sanciones que ellos cometan o imputadas a sus representantes o directores o subordinados; en el segundo caso no se atribuye autoría ni solidaridad al ente ideal, simplemente, deben pagar la multa porque así lo prevé la ley con un fin recaudatorio, ya que se presume que el ente ideal cuenta con capacidad de pago o mayor solvencia.

Pero el texto legal admite también que la infracción pudo haber sido cometida por el ente mismo. Esta posibilidad, en nada modifica la situación, ya que por obvias razones, éste sólo puede cometer las infracciones a través de sus representantes.

Según Gurfinkel y Russo¹³, la extensión de responsabilidad se funda en el criterio de que se debe considerar autor de la infracción no sólo a quien viola efectivamente la ley, sino también a quien sea el verdadero sujeto fiscal, que obtiene un beneficio material de la infracción.

¹³ Lillian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Russo "Ilícitos Tributarios" pág. 54.

En consecuencia, estos autores encuentran fundamento en la obligación de la persona jurídica a responder por la infracción, en la ventaja pecuniaria que sacó del ilícito.

3.- Los responsables a quienes venimos haciendo referencia, responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del impuesto -contribuyentes- y demás responsables si los hubiere, cuando por incumplimiento de cualquiera de sus deberes tributarios, no abonaren oportunamente el tributo. Esta responsabilidad comienza una vez incumplida la intimación administrativa que se hubiere cursado al deudor.

Esta responsabilidad personal, reviste carácter sancionatorio, porque se funda en la violación del deber de pagar el tributo con los recursos que administran o de que disponen, impuesto por la ley fiscal.

No cabe atribuirle cuando se demuestre que los representados han colocado al responsable en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

Giuliani Fonrouge y Navarrine¹⁴ sintetizan las condiciones que deben darse para el nacimiento de esta solidaridad: 1) que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes, 2) que el incumplimiento le sea imputable a título de dolo o culpa y 3) que el deudor no cumpla con la intimación administrativa a regularizar la situación fiscal.

¹⁴ Carlos Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social" pág. 124.

De las mencionadas condiciones, la segunda, se relaciona con la imputabilidad de la omisión al responsable. La carga solidaria es subjetiva, lo que significa que la omisión del cumplimiento de sus deberes que la ocasionó, debe ser dolosa o cuanto menos negligente y no basta el sólo hecho de revestir determinado cargo en la estructura del ente.

Este concepto viene corroborado por la previsión contenida en la última parte del inciso a) del artículo 8¹⁵ relativa a la exoneración de solidaridad por acreditación de que el contribuyente puso al responsable en imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales.

Juega un importante papel en este tema el hecho de si el director en cuestión no tenía a su cargo funciones relacionadas al hecho impositivo imputado. La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación se ha inclinado por admitir la eximición de responsabilidad solidaria cuando se demuestra ese extremo aunque la sociedad no lo haya colocado en imposibilidad de cumplir¹⁶. En este sentido, se ha sostenido que no basta que una persona tenga en una sociedad alguno de los cargos enumerados en el artículo 8 de la ley 11.683

¹⁵ Artículo 8 de la ley 11.683: Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros cinco Incisos del art. 6 cuando por Incumplimiento de sus deberes tributarios no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el 2º párr. del art. 17. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la AFIP que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales. ...".

¹⁶ T.F.N. in re "Monasterio da Silva" rta. 5-8-66

para ser responsable solidario, sino que se trata de una responsabilidad que alcanza a quienes administran o disponen de los fondos sociales, por lo que aquellos que no tengan tales facultades, no responden en esta medida.

Como conclusión debe decirse que se impone el análisis de cada caso concreto; por ejemplo, existe un precedente jurisprudencial en el que se sostuvo que si un director reconoció parte de la deuda y firmó una solicitud de acogimiento a una moratoria, se acredita su vinculación a los hechos que motivan el reclamo¹⁷.

Otro aspecto relevante es a qué períodos se extiende la responsabilidad solidaria del director. También la jurisprudencia ha dado respuesta a este aspecto, dejando en claro que sólo a los tributos exigibles y exigidos en el período de su actuación¹⁸, salvo que concurren circunstancias especiales en que quede demostrada su intervención dolosa o negligente.

4.- El artículo 8 en su inciso e) de la ley 11.683 prevé otro tipo de sanción para quien aún sin tener deberes tributarios a su cargo, colabore con dolo o culpa en la evasión de otro, consistente en la responsabilidad con sus bienes propios en forma solidaria con el deudor.

Esta figura es de especial relevancia en lo relativo a los asesores contables, a quienes es aplicable si se dan los requisitos en ella contenidos.

¹⁷ Cám. Fed. Sala Ia. Cont. Adm. en autos "May", rta. 17-5-74.

¹⁸ T.F.N. In re "Masjuan" rta. 17-8-88

5.- Sí es objetiva en cambio, la responsabilidad de tipo económico -no por las penas de otra índole que pudieran corresponder- por el hecho de los dependientes o subordinados, establecida en el artículo 9 de la ley 11.683, que prevé que los obligados y responsables también lo son por las consecuencias del hecho u omisión de sus factores, agentes o dependientes, lo cual es una derivación de la "culpa in eligendo".

6.- En materia de infracciones aduaneras, la Corte Suprema ha dicho que las penas pecuniarias se relacionan con una finalidad recaudatoria y tienen un cierto carácter indemnizatorio; de tal modo, cometida una defraudación a la renta, se aplica sanción penal a todos los que participaron, de acuerdo a las reglas de la participación criminal, sin embargo, para las penalidades especiales, no rigen las reglas de participación criminal, por lo que pueden ejercerse acciones contra personas jurídicas y éstas pueden ser condenadas a penas pecuniarias¹⁹.

También pacífica es la afirmación de la Corte en sentido de que la infracción aduanera no involucra responsabilidad objetiva²⁰, al igual que en materia tributaria.

Para el caso de condena de una persona jurídica por el delito de contrabando, si no satisficiera el importe de la pena pecuniaria impuesta, los directores, administradores y socios ilimitadamente responsables, responderán patrimonialmente

¹⁹ C.S.J.N. Fallos 200:419.

²⁰ C.S.J.N. Fallos 294:355, 291:224.

en forma solidaria con aquella por el pago del importe de dichas penas, salvo que probaren que a la fecha de comisión del hecho no desempeñaban dichas funciones (artículo 888 del Código Aduanero).

Por su parte el artículo 876 en sus incisos g) e i) del Código Aduanero, prevé para los supuestos de contrabando simple y agravado, consumado y tentado, así como para el encubrimiento de contrabando (artículos 863, 864, 865, 866, 871, 873 y 874 del mismo cuerpo legal) en caso de tratarse de persona jurídica, las penas de inhabilitación especial para ejercer actividades de importación o de exportación, y el retiro de la personería jurídica o en su caso la cancelación de la inscripción.

Esta norma da por sentado que las personas jurídicas tienen responsabilidad penal. Esto no significa que el ente ideal sea el sujeto activo del delito, sino que las consecuencias penales de los delitos cometidos por sus órganos pueden repercutir sobre él, especialmente si salió económicamente beneficiado. De lo contrario, se eludiría toda sanción creando una sociedad al sólo efecto de canalizar el delito a través de ella²¹.

Más allá de cuál sea la naturaleza de las infracciones aduaneras, debe tenerse presente que el régimen de nuestro código en la materia, no admite el error de hecho como eximente de responsabilidad (art. 902-2 del C.A.) y se admite la responsabilidad del principal por el hecho del dependiente o

²¹ H. Vidal Albarracín "El delito de contrabando" pág. 332.

de quien está bajo su cuidado o guarda (art. 903 del C.A.), lo cual ha llevado a la Corte Suprema a sostener que como no es admisible la aplicación de sanción sin intervención en el hecho, lo que se da en ese caso es una presunción iuris et de iure de participación del jefe en la infracción de su subordinado²², sin embargo posteriormente se inclinó la doctrina a considerar que el jefe está en posición de vigilar a sus subordinados y evitar que incurran en la infracción, por lo que merece reproche por su responsabilidad de no haber ejercido sus facultades de supervisión y no haber evitado la comisión de la infracción.

7.- i.- De acuerdo a lo expuesto, los posibles autores de los delitos tributarios surgirán de conjugar el requisito de autor calificado, la actuación en representación de las personas jurídicas, integración de sus órganos y ejercicio de poder de decisión en el ente, con los sujetos pasivos de cada tributo.

A tal fin es conveniente repasar que los tributos nacionales vigentes en nuestro país en cuyo marco es más probable que pueda tener lugar la comisión de delitos de evasión, son el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre la Ganancia Mínima Presunta, el Impuesto sobre los Bienes Personales, el Impuesto a la Transferencia de Combustibles y los Impuestos Internos²³.

²² C.S.J.N. "García Hnos. Ltda.", rta. 1/9/39, citado por Barreira y Vidal Albarracín en L.L. t. 1989-A pág. 925.

²³ Otros impuestos nacionales vigentes son el Impuesto a los Premios de Sorteos y Concursos Deportivos, el Impuesto para el Fondo de Fomento de la Actividad Cinematográfica, Impuesto de los

Antes de ingresar en el análisis de la faz delictiva específica, es menester repasar quiénes son los sujetos pasivos de tales tributos, porque a partir de esa definición, es que comienzan a delinearse los posibles autores de los eventuales delitos. Ello así en función de su categorización como especiales.

7. ii.- Son sujeto pasivo del impuesto a las ganancias según el artículo 1º de la ley 20.628, todas las personas de existencia visible o ideal que obtengan ganancias.

7. iii.- En el caso del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, según el artículo 2 de la ley 25.063, son sujetos pasivos del impuesto las sociedades, asociaciones civiles y fundaciones, empresas y explotaciones unipersonales establecimientos estables domiciliados en el país, entidades previstas en la ley 22.016, personas físicas y sucesiones indivisas, titulares de inmuebles rurales; fideicomisos excepto los financieros y fondos comunes de inversión constituidos en el país. Respecto de las uniones transitorias, se prevé que el responsable sustituto será el representante a que alude el artículo 379 de la ley de sociedades comerciales.

7. iv.- Son sujeto pasivo del Impuesto sobre los Bienes Personales, sólo las personas físicas y sucesiones indivisas (artículo 17 de la ley 23.966).

7. v.- En el supuesto del Impuesto al Valor Agregado, el artículo 4 de la ley 23.349, es muy casuístico, pero a modo de

síntesis cabe señalar como sujetos pasivos del tributo a quienes hagan habitualidad de la venta de cosas muebles o prestaciones de servicios gravados, importadores, empresas constructoras, etc. Lo significativo de este tributo en materia de sujetos, es que están expresamente incluidos como tales, las uniones transitorias de empresas, los agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo que realicen las actividades enunciadas en el artículo 4 de la ley. También aclara la norma que mantienen la condición de sujetos pasivos del tributo los declarados en quiebra o concurso civil con relación a las ventas y subastas judiciales u otros hechos impositivos que se verifiquen durante el proceso falencial.

7. vi.- Para el Impuesto a la Transferencia de Combustibles marca el artículo 3 de la ley 23.966 que son sujetos pasivos del impuesto los importadores, las empresas que refinan o comercialicen combustibles líquidos u otros derivados de hidrocarburos, empresas comercializadoras de dicho producto que reúnan determinados requisitos enumerados en la norma, empresas que produzcan, elaboren, fabriquen u obtengan productos gravados, directamente o a través de terceros, titulares de bocas de expendio y de almacenamientos de gas licuado para automotores. Como responsables por el impuesto se señala a los transportistas, depositarios, poseedores o tenedores de productos que no

cuenten con la documentación que acredite que tales productos han tributado el impuesto o que están comprendidos en alguna de las excepciones.

7. vii.- En el caso de la ley de Impuestos Internos, el artículo 56 dispone que el impuesto será satisfecho por el fabricante, importador, fraccionador, acondicionador o persona que por cuya cuenta se efectúen las elaboraciones, fraccionamientos, o acondicionamientos. Se aclara en el artículo 60 que los intermediarios entre los responsables y los consumidores son deudores del tributo por la mercadería gravada cuya adquisición no fuere fehacientemente justificada mediante la documentación que posibilite la identificación del enajenante.

En el caso del impuesto sobre los seguros (artículo 65 de la ley del impuesto), el sujeto son las entidades de seguros legalmente establecidas o constituidas en el país.

CONCEPTOS DE DERECHO TRIBUTARIO Y COMERCIAL

Vinculaciones entre empresas:

1.- i.- El comercio actualmente se caracteriza por desarrollarse mediante la concentración empresaria procurando optimizar beneficios haciendo un mejor uso de los recursos y obteniendo ventajas en cuanto al posicionamiento en el mercado.

Señala Giuliani Fonrouge²⁴ que la consecuencia de que la organización económica se caracterice hoy por la creación de grandes empresas, es la concentración y unión de éstas ya

²⁴ Carlos Giuliani Fonrouge "Derecho financiero" pág. 452.

sea en forma total o parcial y con o sin pérdida de la individualidad jurídica de los integrantes del conjunto (fusiones o uniones). Como consecuencia de ello, las legislaciones comerciales deben actualizarse ya que las nuevas formas organizativas deben estar previstas.

Según Nissen, el agrupamiento empresario deriva del propio comportamiento económico, por lo que la reglamentación viene detrás procurando evitar las distorsiones en el mercado. Obedece a la necesidad de unificar la conducción y decisión para lograr un mejor aprovechamiento de los elementos integrativos de las empresas agrupadas coordinadamente y en colaboración. Puede haber un ánimo de cooperación, o un motivo de control, dominación o subordinación en que las empresas agrupadas se someten a una dirección unificada²⁵.

Desde el punto de vista tributario, la capacidad del sujeto pasivo de la obligación varía según las características de la unión o concentración, ya que los simples acuerdos entre empresas no se traducen en un ser jurídico independiente obligado.

1.- ii.- Existen por un lado contratos de colaboración empresaria que están legislados, que son una especie del género contratos asociativos.

Los contratos de colaboración son aquellos en los que se establece una función de cooperación de una parte hacia la otra o recíproca entre ellas para alcanzar un fin preestablecido

²⁵ Ricardo Nissen "Curso de derecho societario" pág. 51.

y que motivó la suscripción del contrato. Son ejemplos de este tipo de contratos el de comisión, mediación, agencia, locación de obra y de servicios, franchising, joint venture, unión transitoria de empresas y concesión privada²⁶.

Explica Vítolo²⁷ que hay países en que los grupos están regulados legalmente y otros, como el nuestro, en que cuando se producen los agrupamientos, admiten su licitud pero protegen las decisiones de los sujetos que componen el grupo es decir que encuadran la actuación de los sujetos en la órbita del interés particular de cada uno, aunque contemplando las consecuencias derivadas de esa situación en materia de responsabilidad y falencia. Una consecuencia de ese criterio es que la desviación del interés social -bajo régimen de dirección unificada o hacia otros sujetos integrantes del grupo- trae como consecuencia un régimen de responsabilidad que puede llegar a extender la quiebra de la controlada a la controlante

Nuestra ley de sociedades prevé desde la reforma de 1983 materializada mediante la ley 22.903, los contratos de agrupación de colaboración y las uniones transitorias de empresas, sin limitación expresa a las enumeradas.

Las partes no buscan fin de lucro directo con la agrupación de colaboración, sino que tratan de obtener beneficios para su propia empresa (art. 368 de la ley 19.550). En el caso de las uniones transitorias de empresas, el artículo 378 de la ley de sociedades, dispone que el objeto debe ser

²⁶ Ernesto Martorell "Tratado de los contratos de empresa" t. III pág. 280.

²⁷ Daniel R. Vítolo "Concurso de grupos y otras responsabilidades falenciales" pág. 118 y 151.

fijado con determinación concreta de las actividades y los medios para su realización y el artículo 377, que los socios, se reúnen para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro concreto.

Cabe puntualizar que las UTE carecen de órganos y que las decisiones se toman en colegio de miembros de la unión de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 382 de la ley de sociedades.

Para la disciplina comercial estas categorías no son sociedades, carecen de personalidad jurídica y no son sujetos de derecho; sin embargo, desde la óptica tributaria, serán consideradas sujetos responsables -junto con los patrimonios destinados a un fin determinado-, cuando sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible (artículo 5 inciso c) de la ley 11.683).

1.- iii.- Consecuentemente, yendo a las leyes de los tributos se observa que una unión transitoria de empresas, que realiza operaciones gravadas a nombre propio, es sujeto pasivo del Impuesto al Valor Agregado, debe inscribirse separadamente y los integrantes de la unión revisten carácter de terceros en sus operaciones con ésta a los fines del tributo.

En tanto, las uniones transitorias no son definidas como sujeto pasivo del Impuesto a las Ganancias, ni del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, sí revisten ese carácter quienes tienen participaciones de éstas.

Por su parte, el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires, en lo relativo al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, al señalar en su artículo 119 como sujetos a todos aquellos que realicen las actividades gravadas a título oneroso, cualquiera sea la naturaleza del sujeto, incluidas todas las formas asociativas que no tienen personería jurídica cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza, cabe concluir que la imposición las alcanza. Luego, dice en su artículo 121 que se consideran alcanzadas por el gravamen las transacciones efectuadas entre entidades jurídicamente independientes aunque integren un mismo conjunto económico.

De lo expuesto, se sigue que en materia de IVA, las UTE son sujetos del tributo, por lo que están en condiciones de generar créditos y débitos, y actuar como agente de retención y percepción. Asimismo, toda vez que pueden contratar personal en relación de dependencia, tienen obligaciones de índole previsional para con el Fisco, y al abonar los sueldos deben realizar las retenciones de los respectivos aportes de sus empleados.

Esas situaciones denotan que pueden darse delitos tributarios cometidos en el marco de una UTE, por lo que se impone determinar quiénes son las personas que administran y representan a la unión.

1.- iv.- Al respecto, la ley de sociedades comerciales dispone que las UTE tienen un representante, cuya identidad

debe inscribirse, para que los terceros conozcan quién es el autorizado a contraer derechos y obligaciones por la unión.

Como la UTE no es sociedad ni sujeto de derecho, no tiene órganos, por lo cual el representante es un apoderado designado por los integrantes de la unión, que se admite que sea tanto una persona física como un ente colectivo y cuya designación no puede ser revocada sin causa, salvo decisión unánime de las integrantes de la unión; la designación de un nuevo representante provoca la revocación del anterior.

El representante debe cumplir las instrucciones que le impartan los miembros de la unión -que son los que lo designaron- y si no lo hace, debe responder por los daños que causare a la unión.

Otra característica es que los miembros de la unión pueden dejar a criterio del representante la forma de ejecutar el mandato (conf. artículo 226 del Código de Comercio), y quedan obligados por lo que éste realice dentro de su misión.

En consecuencia, el representante, tiene el manejo de la administración. Ahora bien, el gobierno de la UTE está a cargo de los acuerdos (art. 382 de la ley de sociedades), que tienen la máxima jerarquía en la toma de decisiones, y deben adoptarse por unanimidad salvo pacto en contrario.

En cuanto a la responsabilidad frente a las obligaciones contraídas por el administrador o representante, y recordando que no pueden atribuirse a la UTE porque no es sujeto de derecho, se tiene que pesan sobre los integrantes. Sin embargo, como no existe previsión legal de solidaridad entre

éstos, la obligación es simplemente mancomunada, dividiéndose entre ellos por partes iguales, salvo que hayan decidido que la división se haga a prorrata del interés de cada uno²⁸.

De todo lo expuesto, cabe concluir que en principio el representante actúa cumpliendo las instrucciones que le dan los integrantes de la unión, por lo que la responsabilidad penal podría remontarse más arriba que el mencionado, quien, como se dijo, no se presume que actúe en forma totalmente independiente.

Consecuentemente, corresponde buscar a los presuntos autores en los órganos de los integrantes de la unión.

Hay circunstancias que deben ser tenidas en cuenta para establecer quién toma las decisiones, podría ocurrir que las sociedades que integran la unión actúen todas ellas habitualmente a través del mismo representante, lo cual es indicio de un manejo económico centralizado o unidad de gestión. En el mismo sentido debe orientarse la interpretación de hechos como que todas las integrantes del grupo sean deudoras y acreedoras entre sí, la confusión de patrimonios y la integración coincidente de paquetes accionarios.

2.- i.- Merece unos párrafos el concepto de grupo económico, que si bien está integrado por sociedades formalmente independientes, envuelve vinculaciones entre ellas y sus órganos que en determinadas circunstancias

²⁸ Nissen op. cit. pág. 343.

pueden adquirir importancia para la atribución de responsabilidad penal.

Según la legislación del país de que se trate, el grupo económico es un fenómeno sólo económico o también jurídico. De todas maneras, aunque se trate de un agrupamiento sin revestir alguna forma jurídica prevista, a los fines señalados en el párrafo anterior, lo relevante es el ejercicio del dominio, aún de hecho.

En principio hay grupo cuando se verifica un direccionamiento unificado en los negocios, unido a la centralización por cualquier medio de la voluntad decisoria²⁹. Desde la óptica económica, el grupo constituye una empresa unitaria, pero jurídicamente se presenta como una pluralidad de sujetos; hay un único emprendimiento ejercido por varios sujetos³⁰.

En nuestro país, las relaciones de control entre sociedades están reguladas en el artículo 33 de la ley de sociedades comerciales, en que se define el control, que puede ser ejercido por una sociedad sobre otra directamente o a través de otra sociedad también controlada, y puede darse a través de una participación que otorgue votos necesarios para formar la voluntad social o que se ejerza una influencia dominante por la cantidad de acciones que posea o por otros motivos.

²⁹ Sebastián Baglietto "Encuadre del grupo económico frente al concurso de agrupamiento" publ. en LL 19/10/98.

³⁰ Daniel R. Vitolo op. cit. pág. 125.

La ley argentina se refiere a "conjunto económico permanente", por ejemplo en el artículo 65 de la ley de concursos y quiebras, expresión que se entiende asimilada a la de grupo de sociedades, en que hay una relación controlante-controlada, caso bien diferenciado de las uniones transitorias, en que la relación entre las sociedades no se sujeta a subordinación, sino que están en un plano de igualdad.

Por otra parte, señala la doctrina que puede haber relaciones de control entre patrimonios afectados a determinadas actividades sin estar inmerso bajo ninguna figura societaria, en cuyo caso puede materializarse a través de contratos y la característica es que en estos casos el direccionamiento de la voluntad puede estar acordado o ser obligado. En este último caso, las personas involucradas pueden incluso tener distintos intereses y necesidades.

Los criterios para valorar la existencia de conjunto económico son, principalmente, la composición accionaria coincidente; la actividad comercial de cada integrante del grupo, según criterios de complementariedad o integración, teniendo en cuenta las diferentes etapas de la producción o prestación de servicios; el desarrollo de actividades conexas o complementarias, segmento del mercado al que se encuentra orientado el giro comercial de cada uno; la coincidencia de instrumentos constitutivos, domicilio, sede, persona del representante o administradores; comunidad de órganos de

administración, ejecución y fiscalización; registros contables paralelos; exteriorización, permanencia, etc..

2.- ii.- La Corte Suprema en el caso "Swift" fallado el 4 de septiembre de 1973, analizando si se acreditaba la existencia de un grupo económico, indicó como circunstancias concretas que demuestran la ligazón: "... más del 80% de las ventas de Swift lo han sido a entidades del 'grupo' y la totalidad de las carnes cocidas y congeladas ... en tales ventas se nota una tendencia a concertar precios sensiblemente superiores con los clientes no vinculados al 'grupo' que con los de éste ... política de transferencia de fondos a ... S.A., endeudamiento de ésta por cifras superiores a \$... y dificultades económicas financieras de ésta para afrontar el pago,... afianzamiento y descuento de documentos a ... en momentos difíciles para Swift ... crédito a ... S.A. proveniente de afianzamiento a la convocataria de un préstamo de ...; los pedidos de verificación de crédito por entidades del 'grupo' asciende al 37,66% del total de aquellos ..., notable disminución de las deudas con el grupo y retiro de fondos por parte de éste en el último período ...".

En el fallo, se consideró que "... el régimen de la personalidad jurídica no puede utilizarse en contra de los intereses superiores de la sociedad ni de los derechos de terceros. Las técnicas manipuladas para cohibir el uso meramente instrumental de las formas societarias varían y adoptan diferentes nombres, pero todas postulan en sustancia la consideración de la realidad económica y social y la

supremacía del derecho objetivo. Es obvio que esto adquiere particular relevancia cuando los jueces deben enfrentarse con los complejos problemas jurídicos que suscita la fenomenología moderna de los grupos societarios. Particularmente en sus interferencias y conexiones y con relación al carácter supranacional que es su nota característica en la vida contemporánea, todo lo cual consolida los poderes de concentración por las dificultades que presenta su control, la difusión de su influencia y el entrecruzamiento de sus redes de administración, con sociedades filiales reales o aparentes.”.

3.- Una cuestión mencionada en el fallo de la Corte invocado en el acápite anterior que ha suscitado debates es, si las matrices del exterior y sus filiales locales cuyo paquete accionario es mayormente propiedad de aquellas, revisten la misma o diferente personalidad frente al fisco. La cuestión es qué tratamiento asignar a operaciones efectuadas entre empresas que desde el punto de vista del derecho privado están diferenciadas, pero económicamente unificadas.

Señala Díaz Sieiro³¹ que las formas jurídicas en algunos casos pueden ser utilizadas por quienes pretendan evadir tributos para procurarse una cobertura, ejemplificando con el caso en que la ficción legal perturba la real manifestación de riqueza. Señala que cuando el sujeto incurre en un abuso de la forma societaria a tal fin, la ley permite excepcionalmente,

³¹ Horacio Díaz Sieiro y otros "Procedimiento tributario" pág. 122.

correr el ropaje jurídico de los entres ideales y determinar la realidad de la situación.

4.- Esta cuestión lleva al tema de la teoría de la realidad económica también denominada de la penetración³² -cuyo tratamiento en mayor profundidad excede los alcances de este trabajo-, consistente en un método de interpretación de los hechos tributariamente relevantes, definida por García Vizcaíno³³ como la posibilidad del intérprete tributario de prescindir de las formas jurídicas manifiestamente inadecuadas de un acto -aún sin requerir la declaración judicial de nulidad del mismo- y aplicar las normas tributarias a la real situación configurada desde el punto de vista económico.

Esta herramienta, prevista en nuestro ordenamiento legal en el artículo 2 de la ley 11.683, procura evitar las evasiones basadas en el abuso de las formas jurídicas como forma de disimular hechos imposables, orientada a develar la intentio facti por encima de la intentio juris.

Una vez determinada la existencia del referido abuso, si con el mismo se ha minorizado intencionalmente la obligación tributaria, nos encontramos ante un caso de evasión.

La Corte Suprema ha tenido ocasión de expedirse acerca de la aplicación de esta norma en vinculación a algunos casos

³² En Estados Unidos se la denomina "Disregard of legal entity" y en Europa, doctrina de transparencia fiscal.

³³ Catalina García Vizcaíno "Derecho Tributario" t. I pág. 184.

en que había cuestionamientos entre obligaciones de las filiales y sus matrices, que cobraron gran trascendencia.

Uno de ellos es "Parke Davis"³⁴ en el que señaló que la regulación normativa en análisis da preeminencia para configurar la cabal intención del contribuyente, a la situación económica real con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas que pueden ser inadecuadas o no responder a la realidad económica. Sobre esa base, entendió improcedentes las deducciones en concepto de acreditaciones de regalías efectuadas a favor de la matriz, incluidas en el balance fiscal de la filial local, bajo pretexto de tratarse de dos sociedades independientes. Toda vez que la matriz era titular del 99,95% del capital de la sociedad local, las mencionadas regalías también volvían a aquella por vía de pago de utilidades, en tanto que computándolas como gastos de la filial, se evitaba el pago de impuestos.

Debe destacarse que el fallo indica que a pesar de la aparente autonomía jurídica, la sociedad local se encontraba en relación de dependencia con la foránea, pero esta situación no suprime la personalidad jurídica de la dependiente y tampoco anula su capacidad jurídica tributaria.

Otro fallo de trascendencia se dictó en el caso "Kellogg"³⁵ en el que también el fisco cuestionó entre otros conceptos la deducción del pago de regalías, intereses de préstamos y contraprestaciones por servicios técnicos a la matriz, por

³⁴ Fallos 286:97 resuelto el 31-7-73.

³⁵ Fallos 307:118 resuelto el 26-2-85.

entender que conformaban un conjunto económico, circunstancia negada por la empresa que sostenía su independencia; no obstante ese mismo criterio no era aceptado por el Fisco en relación a los efectos tributarios de operaciones con otra empresa integrante del mismo grupo.

En este caso, la Corte Suprema dijo "... la citada regla de interpretación [de la realidad económica] debe ser complementada con la doctrina que emana del precedente registrado en Fallos 287:79, conforme la cual el renovado instrumental jurídico, cuya elaboración es permanente tarea de la doctrina y la jurisprudencia, es el resultado de la valoración crítica de los problemas que plantea la producción industrial en masa y las estructuras económico sociales en transformación, pero de manera alguna importa consagrar institutos que funcionen unilateralmente a favor exclusivo de uno solo de los sujetos de la relación tributaria. Los tribunales pueden descorrer el velo societario en el interés de los mismos que lo han creado, haciendo aplicación positiva de la teoría de la penetración y asimismo, admitir la invocación de la teoría del conjunto económico o sus equivalentes, ... de lo que se trata es de la necesaria prevalecencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al fisco o al contribuyente...".

La Corte recoge así el criterio vertido por Jarach en "El hecho imponible": la autonomía dogmática del derecho

impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquéllas, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente.

De lo contrario, se admitiría el principio de interpretación de las leyes tributarias *in dubio pro fisco* y se afectaría la garantía de igualdad.

Esta aplicación del principio de la realidad económica, denota por parte de la Corte Suprema un criterio de simetría según descripción de Rechter y González de Rechter³⁶ señalando que la tarea del intérprete es la de buscar la verdad y la razonabilidad en la aplicación de las normas jurídicas, sea quien sea el sujeto de la relación jurídica tributaria que resulte beneficiado.

La Cámara Federal de San Martín ha dictado jurisprudencia penal utilizando la figura que se viene comentando³⁷, en un caso seguido por un delito de la ley penal tributaria, en que el Tribunal dijo que debe otorgarse relevancia a la realidad económica del hecho por encima del ropaje normativo utilizado por los sujetos pasivos.

También los Tribunales Orales Federales³⁸ aplicaron esta teoría en un caso de fraude mediante abuso de regímenes

³⁶ I. Rechter y B. G. de Rechter "Los alcances del principio de la realidad económica" pág. 136.

³⁷ Sala Ia. en autos "DGI s/ denuncia ley 23.771" (Opalsen SA) publ. E.D. 158 pág. 474; también conf. Rodríguez Estévez "El derecho penal en la actividad económica" pág. 325..

³⁸ Sentencia del Tribunal Oral Federal Nº 2 de San Martín del 26/6/97 (Cintoplom SA), comentario de Rodríguez Estévez en op. cit. pág.332.

promocionales, en el que se determinó la realidad económica de los hechos.

4.- En materia de sociedades, la ley específica 19.550 no cuenta con una norma como la del artículo 2 de la ley 11.683; pero sí con una de consecuencias relativamente similares; el artículo 54 de la ley de sociedades en su último párrafo incorporado con la reforma de la ley 22.903, dice: "... La actuación de la sociedad que encubra la consecución de fines extrasocietarios, constituya un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe o para frustrar derechos de terceros, se imputará directamente a los socios o a los controlantes que la hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados."

Por su parte en sus diversos incisos, el artículo 161 de la ley 24.522 prevé los casos en que se extiende la quiebra a otros sujetos además del fallido³⁹, y en lo que interesa en este tema, a las personas que bajo la apariencia de la actuación de la fallida, hayan efectuado actos en su interés personal y dispuesto de los bienes como si fueran propios en fraude a los acreedores.

El último párrafo del artículo 54 de la ley 19.550 recoge la denominada doctrina del levantamiento del velo societario o de la desestimación de la personalidad, según la cual

³⁹ La quiebra se extiende: 1) a toda persona que bajo apariencia de la actuación de la fallida haya efectuado actos en su interés personal y dispuesto de los bienes como si fueran propios en fraude a sus acreedores; 2) a los controlantes de la fallida cuando hayan desviado indebidamente el interés social de la controlada sometiéndola a una dirección unificada de interés de la controlante o del grupo económico del que forma parte; 3) a todo aquel respecto de quien haya confusión patrimonial inescindible que impida la clara delimitación de sus activos y pasivos o la mayor parte de éstos.

cualquier fin que transforme el uso de la sociedad en abusivo y a través de éste se pretenda la violación del ordenamiento jurídico y de otros valores, hará inaplicables todos los privilegios de la persona jurídica; por su parte el artículo 161 de la ley de concursos y quiebras cierra la conminación con una amenaza de extensión de la quiebra.

Dicho en palabras de Borda, "cuando se abusa de la personería jurídica pretendiendo utilizarla para fines no queridos por la ley, es lícito rasgar el velo de la personería para penetrar en la verdad que se esconde tras de él y hacer prevalecer la justicia y las normas de orden público que han pretendido violarse" y cuando se usan para burlar la ley o perjudicar a terceros, los jueces deben intervenir para impedir que ello ocurra⁴⁰.

Igualmente ilustrativo es Aparicio Pérez⁴¹ cuando dice la doctrina del levantamiento del velo permite que, cuando una persona jurídica se utiliza para permitir a la persona física subyacente eludir el cumplimiento de sus obligaciones o actuar en perjuicio de terceros, se pueda levantar el velo y actuar directamente contra la persona física que pretende aprovecharse injustamente de la estructura formal de la persona jurídica constituida exclusivamente con esa finalidad.

Esta formulación tiene como finalidad contrarrestar la utilización espuria de la cobertura que brindan las formas jurídicas societarias, de tal manera cuando éstas son

⁴⁰ Guillermo Borda "La persona jurídica y el corrimiento del velo societario" págs. 33, 35.

⁴¹ José Aparicio Pérez "El delito fiscal a través de la jurisprudencia" pág. 88.

utilizadas con fines fraudulentos, la interpretación es que puede atribuirse responsabilidades a los integrantes, como si la sociedad no estuviera, prescindiendo de ella.

Quien inicialmente trazó esta teoría fue Rolf Serick⁴² quien entiende que es posible penetrar en la persona jurídica en forma excepcional cuando a través de ella se incurre en abuso del derecho, que sería cuando hay fraude a la ley, fraude de un contrato o un daño fraudulento o con deslealtad a terceros. En síntesis, serían casos en que echando mano de la sociedad, se logran mediante una suerte de simulación, objetivos que la ley trata de impedir.

La teoría del corrimiento del velo societario permite dejar de lado las formas y adentrarse en la verdad real que hay detrás de ellas. Un ejemplo sería el caso en que unas personas se comprometen contractualmente con otro sujeto a no realizar determinados actos comerciales que impliquen competencia con éste; luego, forman una sociedad anónima y realizan los mentados actos a través de ella; en tal caso, estos sujetos están burlando un compromiso que habían asumido, mediante la simulación de que no son ellos sino un tercero -la sociedad- quien está realizando los actos en cuestión.

En casos como el del ejemplo, sólo formalmente la sociedad anónima es un sujeto distinto de las personas que la integran, porque la realidad es que ese ente fue constituido

⁴² Idem pág. 60. La obra de Rolf Serick se llama "Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso del derecho por medio de la persona jurídica"; la edición española data de 1958.

con la finalidad de eludir la prohibición que pesaba sobre ellos de realizar determinada actividad que canalizaron a través de la sociedad. Ese abuso de la persona jurídica permite prescindir de su existencia -levantar el velo-, y responsabilizar a sus integrantes de los daños o perjuicios que hubieran causado.

En un supuesto caso de índole tributaria, imaginemos que las ventas de determinado producto están gravadas por el IVA sólo en la primera venta de las que integran la cadena de comercialización y exentas en las siguientes. Si el fabricante crea una sociedad al sólo efecto de simular que ésta es la primera adquirente del producto, a la cual le vende a un precio inferior a aquel en que luego es vendido a los terceros ajenos, y a ésta le vende la totalidad de su producción, se trataría de un caso que habilitaría el corrimiento del velo, toda vez que esta segunda sociedad fue creada con la única finalidad de evadir el impuesto correspondiente a la diferencia entre el precio ficticio que supuestamente pagó la primera compradora y el real, que es el que pagó la segunda adquirente, en una etapa ya exenta.

De tal manera que si la creación de la sociedad no responde a una natural necesidad comercial (business purpose) sino a la finalidad de operarla como instrumento de otros que se valen de ella utilizándola para beneficiarse con perjuicio de un tercero, se está ante un caso que habilita el corrimiento del velo.

En el caso "Swift" ya mencionado, la Corte incluyó el siguiente párrafo esclarecedor sobre la razón de ser de la figura en análisis: "... la apariencia de formas jurídicas que asumen distintas fracciones del mismo grupo, estructuralmente unificadas con el predominio de ... no debe producir el efecto de que una parte sólo formalmente diferenciada -Swift SA- sea la única afectada por la decisión judicial [se refiere a la declaración de quiebra] ...".

La teoría del corrimiento del velo, es de índole comercial y se orienta a la responsabilidad por los daños y perjuicios que deberán afrontar quienes cometieron fraude mediante el abuso que se viene describiendo. Sin embargo, a los fines penales, la aplicación de la prescindencia, puede dejar a la luz hechos de suma relevancia para la atribución de responsabilidad.

En estos casos, para determinar la atribución de responsabilidad penal de los intervinientes, no se puede estar sólo a las personas que integran la sociedad creada con fines espurios, que pueden ser partícipes, y tal vez no coinciden con los que se beneficiaron de su utilización.

Por el contrario, hay que rastrear hacia atrás, para individualizar quiénes son las personas que aún no integrando la sociedad interpuesta concurren a pergeñar su creación y se beneficiaron de la misma.

Debe tenerse presente que el artículo 2 inciso b) de la ley penal tributaria 24.769, agrava la figura básica de evasión cuando intervienen personas interpuestas para ocultar la

identidad del verdadero sujeto obligado. La norma no aclara si deben ser personas físicas o pueden ser jurídicas, de donde se sigue que no cabe distinguir, por lo que la persona interpuesta puede ser una sociedad.

5.- Desde el punto de vista de la responsabilidad penal, los grupos de empresas revisten interés, porque pueden cometerse delitos en nombre del interés colectivo.

Por un lado se presenta la dificultad para compatibilizar la atribución de responsabilidad a grupos, con los principios de derecho penal de acuerdo a los cuales la responsabilidad penal es de los autores y cómplices.

Por otro, mediante una compleja estructura de sociedades, puede determinarse en el observador ajeno, la imposibilidad de llegar a conocer o siquiera tener noción de quién maneja la gestión o lleva el dominio de los negocios, y así constituirse en un factor criminógeno.

El grupo, como se adelantó, puede funcionar ocultando la realidad económica, y ser utilizado para disfrazar las realidades detrás de la apariencia, facilitando el anonimato y obstaculizando las investigaciones. Las consecuencias negativas para una investigación criminal en esas condiciones son evidentes.

Esos abusos de estructuras comerciales con fines espurios, son posibles porque en casi ningún lugar del mundo hay normativa general que regule los aspectos societarios, tributarios, laborales y penales de los grupos de empresas.

En esos casos será de suma relevancia para evaluar las conductas, conocer cuál es la relación entre las integrantes del grupo, si guardan relación de dominación entre sí, cuál es el nivel de acatamiento de las filiales respecto de la madre, o de las filiales entre sí, cuál es el interés que persiguen sus integrantes. Sin embargo justamente ese conocimiento es el que la estructura descrita anteriormente obstaculiza.

Sin desconocer la complejidad de la labor de definir esas conductas comerciales dañosas, Militello⁴³ propone el dictado de una figura general que incrimine la infidelidad patrimonial o la gestión abusiva del patrimonio social, para de esa manera alcanzar las múltiples maniobras abusivas cometidas desde el entramado de un grupo de sociedades.

Sin embargo, el mismo autor admite que en países en que se cuenta con ese tipo de normas, igualmente se presentan dificultades para su aplicación en los casos de grupos empresarios, derivadas de problemas de imputación.

Consecuentemente sugiere reeditar los límites de las figuras de apropiación indebida.

⁴³ Vincenzo Militello "La responsabilidad penal de los grupos..." pág. 42.

Capítulo 4

CONCEPTOS DE DERECHO SOCIETARIO

1.- **Introducción.**- Ya en el siglo XVII se dictaron regulaciones sobre el ejercicio del comercio a nombre colectivo y la limitación de la responsabilidad de los socios que integraban cierto tipo de sociedades. El régimen de las sociedades comerciales fue variando a lo largo del tiempo, pero es de destacar que hasta la década de los años 1860 y aún más, en casi todos los países de Europa era necesario contar con autorización gubernamental para abrir una sociedad anónima, que en nuestro país subsistió hasta 1972¹.

Durante el desarrollo histórico de esta disciplina hubo épocas en que las tendencias legislativas demostraron una mayor tendencia al liberalismo por ejemplo al eliminarse la autorización estatal como requisito para abrir una sociedad anónima; en otras, un cierto intervencionismo, por ejemplo procurando fomentar la concentración de capitales o lo contrario. También se fue notando al pasar el tiempo preocupación por evitar que los órganos de administración abusaran de su posicionamiento y por ese motivo se incorporaban exigencias y limitaciones en beneficio de los socios sin cargos directivos.

Lo significativo, es que las sociedades se convirtieron en un instrumento para que los comerciantes evitaran la responsabilidad ilimitada derivada de su actividad comercial. Como dice Nissen, la técnica societaria fue buscada por los

¹ Ricardo Nissen "Curso de derecho societario" pág. 30 y sigs.

operadores mercantiles más que para invertir capitales en empresas que requerían inversiones pero prometían grandes ganancias, para eludir el principio general de la universalidad del patrimonio en virtud del cual la hacienda de una persona es la prenda común de sus acreedores.

En nuestro país, otra utilidad que se apreciaba de las sociedades anónimas a fines del siglo XIX era la posibilidad de negociar las acciones como títulos al portador, lo que generó especulación y simulaciones, ya que gran cantidad de sociedades anónimas funcionaban en forma irregular al haberse constituido con la única finalidad de emitir esos papeles con fines especulativos.

También fueron frecuentemente interpuestas personas jurídicas para ocultar otro tipo de relaciones jurídicas, realizar actividades fraudulentas o esconder a los verdaderos dueños de los negocios².

Como dice Borda³, las personas jurídicas fueron creadas para el crecimiento económico y la concreción de grandes proyectos y no para eludir el cumplimiento de obligaciones fiscales, marginar herederos de su porción legítima, burlar el régimen de bienes gananciales, defraudar, etc..

2.- Régimen de las sociedades.- Es realmente de destacar el valor que revisten las sociedades, como instrumento que le permite minimizar el riesgo empresarial.

² Idem pág. 38.

³ Guillermo Borda "La persona jurídica y el corrimiento del velo societario" pág. 20.

Cabe señalar que en nuestro país el derecho de las sociedades comerciales integra el derecho comercial, y está regulado en la ley 19.550 de sociedades comerciales dictada en 1972, que sufrió numerosas reformas, la más importante de las cuales fue por ley 22.903 de 1982.

Es fundamental tener presente que en la misma se da carácter contractual a las sociedades, se les reconoce personalidad jurídica como sujeto de derecho, y están sometidas a las reglas de documentación y contabilidad que surgen no sólo del Código de Comercio, sino también de algunas disposiciones de la ley de sociedades comerciales. En nuestra materia se impone advertir que rigen numerosas disposiciones relativas a ese aspecto, emanadas de la administración tributaria, como reglamentación.

3.- Naturaleza jurídica de las sociedades.-
Sintéticamente, siguiendo a Borda⁴, puede decirse que los dos grandes grupos de opinión con posturas intermedias, son los que sostenían la teoría de la ficción según la cual la persona humana es la única que puede ser sujeto de derechos siendo la persona jurídica una ficción a quien se atribuyen derechos por conveniencia o interés (Savigny) y la teoría de la personalidad real en función de la cual se afirma que la persona jurídica es la suma de los individuos que la componen unidos por una voluntad común, cuyos administradores no actúan en representación de tales individuos, sino como órganos de ella, siendo los actos que los administradores

⁴ Guillermo Borda op. cit. pág. 14.

realizan, actos propios de ella y no de quienes la integran, de modo que no hay ninguna ficción (Gierke).

Las definiciones contemporáneas de persona jurídica señalan que es todo ente capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones o al que el derecho le reconoce ese status.

4.- Las sociedades anónimas.- Están reguladas en los artículos 163 a 312 de la ley de sociedades; tienen el capital social representado en acciones y los socios limitan su responsabilidad a las acciones suscriptas.

El gobierno de la sociedad anónima corresponde a la asamblea de accionistas, la administración está a cargo del directorio y la representación del ente, en cabeza del presidente del directorio; la fiscalización corresponde a un órgano permanente denominado sindicatura o consejo de vigilancia.

Por ser los casos que ofrecen más dificultades a la hora de atribuir responsabilidades en calidad de autor de delitos penal tributarios, en este trabajo se va a enfocar el tema de las sociedades anónimas, y dentro de éstas, por razones obvias derivadas de sus funciones y deberes, corresponde abocarse al directorio.

1. Directores

Justamente por su naturaleza de personas jurídicas, éstas no pueden actuar por sí. A tales fines, existen previsiones legales que atribuyen deberes y responsabilidades

a personas físicas, que hacen posible el desenvolvimiento de la vida de la sociedad.

La administración de la sociedad está a cargo del directorio⁵ integrado por uno o más directores, accionistas o no, designados por la asamblea ordinaria de accionistas⁶, órgano que también los puede reelegir ilimitadamente y remover.

Los directores deben constituir un domicilio especial en la Argentina, donde serán válidas las notificaciones que se les efectúen con motivo de sus funciones. El estatuto debe precisar su duración, pero su período no puede exceder de tres ejercicios, aunque deben permanecer en su cargo hasta ser reemplazados. Su falta por cualquier motivo, se suple con los directores suplentes -también designados por la asamblea- y en caso de vacancia, el síndico debe designar el reemplazante hasta la reunión de la próxima asamblea, a menos que el estatuto prevea otro mecanismo de nombramiento.

El nombramiento y cese de directores debe ser inscripto en el registro correspondiente, previa publicación. También debe inscribirse la resolución de la asamblea por la que se les asignen funciones específicas, cuando así ocurra. Esto es a los fines de que los terceros estén al tanto de los alcances de las facultades y poderes de la persona física con quien están tratando en nombre de la sociedad.

⁵ Artículos 255 a 279 de la ley 19.550.

⁶ Artículo 234 Inciso 2) de la ley 19.550.

Existen prohibiciones e incompatibilidades establecidas por la ley para ser director y gerente: no pueden serlo quienes no puedan ejercer el comercio, tampoco los fallidos por un determinado período posterior a su rehabilitación, el que varía según las características de la quiebra -fraudulenta o culpable, casual-, los condenados con pena accesoria de inhabilitación para ejercer cargos públicos o por delitos contra el patrimonio y la fe pública, los condenados por otros delitos, hasta diez años después de cumplida la condena, y los funcionarios de la administración pública cuyo desempeño se relacione con el objeto de la sociedad, hasta dos años del cese de funciones.

Por otra parte, el cargo de director es personal e indelegable. No obstante, el directorio puede designar gerentes generales o especiales -sean o no directores- a quienes tiene potestad para delegarles funciones ejecutivas de la administración. Éstos responden por el desempeño en su cargo en la misma forma y extensión que los directores, y su designación no excluye la responsabilidad de éstos.

La representación de la sociedad está a cargo del presidente del directorio; obliga a ésta por todos los actos que no sean notoriamente extraños al objeto social. He aquí una diferencia con los demás tipos societarios, en que la representación está a cargo del órgano administrador; en este caso, el directorio es el órgano administrador, pero la representación de la sociedad está en cabeza de su presidente.

El presidente es elegido por el directorio, que también puede designar un vicepresidente.

Los directores sólo pueden contratar con la sociedad que administran en tanto se trate de una operación propia de la actividad de la sociedad y sea concertada en iguales condiciones que si fuere hecha con terceros. De no ser así, es necesaria la aprobación previa del directorio o de la sindicatura, debiendo comunicarse tal aprobación a la asamblea ordinaria siguiente. Los actos en infracción a la limitación expuesta, pueden ser ratificados por la asamblea; de no serlo, son nulos -a menos que no hubiera habido perjuicio para la sociedad ni mediara aprovechamiento indebido- y los directores o la sindicatura en su caso, serán responsables por los daños y perjuicios irrogados a la sociedad.

Los administradores y representantes de las sociedades deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios; en caso de faltar a ese deber, son responsables ilimitada y solidariamente por los daños y perjuicios resultantes de su acción u omisión.

Si el director tuviere un interés contrario al de la sociedad, deberá hacerlo saber al directorio y a los síndicos y abstenerse de intervenir en la respectiva deliberación, pudiendo de lo contrario incurrir en la responsabilidad señalada en el párrafo anterior. Igualmente, no puede intervenir en actividades en competencia con la sociedad, salvo autorización expresa de la asamblea.

En caso de mal desempeño, violación de la ley, del estatuto o del reglamento si lo hay, así como por cualquier daño ocasionado con dolo, abuso de facultades o culpa grave, responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, hacia los accionistas y los terceros. Queda exento de esta responsabilidad el director que intervino en la deliberación o resolución respectiva, dejó constancia escrita de su protesta y dio noticia al síndico.

La imputación de mal desempeño se hace atendiendo a la actuación individual cuando las funciones hubieran sido formalmente asignadas y la decisión registrada.

La responsabilidad de los directores y gerentes se extingue al aprobarse su gestión. Cuando no se trate de responsabilidad por violación a la ley, estatuto o reglamento y no medie oposición del 5% del capital social, también puede extinguirse por renuncia expresa o transacción de la asamblea.

La forma de efectivizar la responsabilidad de los directores es la acción social de responsabilidad. La asamblea o los accionistas que se opusieron a la renuncia o transacción referidas en el párrafo anterior, pueden ejercer la acción social de responsabilidad contra los directores afectados.

Se resuelve por la asamblea y en caso de atribuir responsabilidad a los directores, serán removidos y reemplazados. Si la asamblea no promueve la acción judicial dentro de los tres meses de la resolución de responsabilidad, cualquier accionista puede hacerlo.

De todas formas, los accionistas y los terceros siempre conservan sus acciones individuales contra los directores.

En caso de quiebra de la sociedad, la acción puede ser ejercida por el representante del concurso o por los acreedores individualmente.

2. Funciones del Directorio

La función del directorio es la administración de la sociedad, tiene el poder de decisión sobre la gestión social. Su constitución y funcionamiento se regulan por el estatuto, pero su existencia es exigencia de rango legal, de modo que una sociedad anónima que no tenga directorio, al no ajustarse al tipo legal, es una sociedad irregular.

Como órgano ejecutivo, está a su cargo el cumplimiento de las decisiones de la asamblea, la cual no puede ejecutarlas por sí. El directorio tiene además la facultad y el deber de convocar a la asamblea y presentar el balance, así como el de impugnar las deliberaciones de la asamblea si son contrarias a la ley, estatuto o reglamento.

Cuando el directorio es plural, actúa como órgano colegiado, de modo que sus miembros deben sesionar y tomar las decisiones de la gestión social por mayoría absoluta de sus integrantes, en las reuniones que por mandato legal deben celebrarse cuanto menos cada tres meses; el incumplimiento de esta frecuencia mínima puede ser causal de mal desempeño.

Las deliberaciones y decisiones adoptadas deben volcarse en actas, aún cuando el directorio sea unipersonal.

Rigen los artículos 73 y 249 de la ley 19.550, este último por analogía, de donde se sigue que las actas han de contener un resumen de lo deliberado y consignar lo resuelto, constituyendo la prueba de la reunión; hacen plena fe en tanto no sea judicialmente declarada su invalidez.

No hay previsión legal acerca de dónde se reunirá el directorio, por lo que, aunque lo común es que se reúna en la sede social, cualquier otro escenario es válido. Tampoco se previó cómo cursar las notificaciones.

Para que la reunión pueda funcionar válidamente, se requiere la mayoría absoluta de los integrantes y el síndico participa con voz pero sin voto.

El directorio elige a su presidente por simple mayoría de votos, luego éste es el encargado de convocar a las reuniones, y su deber es ejecutar las decisiones que se adopten en ellas, no debiendo excederse, ya que otorgar actos que no han sido decididos por el directorio, es causal de remoción. Debe destacarse que el carácter de presidente no brinda prerrogativa alguna; en el seno del directorio, el presidente es un director más.

Cuando el directorio está integrado por dos personas, las decisiones se adoptan por unanimidad; si lo está por tres o más, por mayoría absoluta, es decir por más de la mitad de los directores presentes en la reunión, excepto que el reglamento prevea una mayoría agravada.

La ley 19.550 no contiene disposiciones acerca de cuáles son las cuestiones que expresamente deben resolverse por el

directorio, de donde se sigue la amplitud de sus facultades. La noción de administrar incluye todas las funciones necesarias para cumplir el objeto social, con excepción de aquellas expresamente asignadas a otro órgano, por eso no puede realizar por ejemplo actos de gobierno, que son propios de la asamblea.

Se han efectuado varias clasificaciones en torno de las funciones del directorio⁷, por ejemplo dividiéndolas en actos de gestión u operativos, que serían los actos cotidianos de cumplimiento de su objeto; de decisión o dirección, entre los que encuadran las resoluciones referidas a fijación de la política general, otorgamiento de mandatos, celebración de contratos o decisión de convocar a asamblea; y de disposición, que involucran aquellos cuyo fin sea la enajenación de bienes sociales (Mascheroni).

Otra división sería entre actos ordinarios, que incluyen los de organización, cumplimiento del objeto social, convocatoria a asamblea, celebrar contratos, efectuar inversiones, proponer cuestiones a la asamblea, elaborar programas de financiación, desarrollo, producción y ventas, diagramar la política laboral y contratar personal, impugnar decisiones asamblearias violatorias de la ley, estatuto o reglamento, designar mandatarios, tomar las medidas necesarias para la continuidad de la empresa; y actos extraordinarios, entre los que se cuenta enajenar inmuebles

⁷ Ernesto E. Martorell, "Los directores de sociedades anónimas" pág. 314.

imprescindibles para el funcionamiento de la sociedad, donar o ceder gratuitamente activos, constituir hipotecas, vender el fondo de comercio, invertir en otras sociedades, dar en arrendamiento los bienes sociales, confiar la gerencia a otra sociedad, emitir debentures, etc. (Sasot Betes y Sasot).

Martorell señala con criterio, la arbitrariedad de pretender clasificar los actos a cargo del directorio, considera que a lo sumo pueden reunirse en tres grupos que son los actos referidos a la política negocial, actos de gestión sometidos a autorización previa del órgano de gobierno y los actos de gestión que pese a ser propios del directorio, lo llevan a buscar la convalidación de la asamblea.

En síntesis, sostiene que los actos de competencia propia del directorio son todos aquellos que no fueron expresamente atribuidos a la asamblea, sindicatura o consejo de vigilancia.

Nissen⁸ por su parte, entiende que las operaciones cotidianas de naturaleza mercantil o de organización interna están excluidas de la obligación de ser tratadas expresamente, pero sí deben serlo las delegaciones de funciones, ventas de bienes registrables, operaciones que exceden el giro habitual de los negocios, las convocatorias a asambleas de accionistas, la designación de gerentes e integrantes del comité ejecutivo, el otorgamiento de licencias a los directores, contrataciones, etc.

⁸ Roberto A. Nissen "Curso de Derecho Societario" pág. 472.

Desde el momento en que la ley 19.550 no prevé régimen de impugnación de las decisiones del directorio, parte de la doctrina ha entendido que sus actos y decisiones no son impugnables, sino que sólo dan lugar a las responsabilidades previstas en el artículo 174 de la ley de sociedades, en tanto que otro sector mayoritario⁹ no advierte obstáculo alguno para que si hubo decisiones viciadas o violatorias de la ley, del estatuto o reglamento, o cuando afectan el interés social, los accionistas, los directores disidentes o el síndico, promuevan la impugnación -la cual es independiente de la acción de responsabilidad contra quienes votaron a favor-.

Esta última postura toma como sustento de su interpretación, los supuestos especiales previstos en los artículos 271 y 303 de la ley de sociedades comerciales, las disposiciones del Código Civil sobre validez de los actos jurídicos y la aplicación analógica de la previsión legal para la impugnación de decisiones de la asamblea prevista en el artículo 251 de la ley.

Debe señalarse que aunque los integrantes del directorio son elegidos por la asamblea, sus funciones y facultades están dadas por la ley, de modo que aquella no puede arrogarse injerencia en estos aspectos.

3. Directores o administradores de hecho

⁹ Ernesto E. Martorell op. cit. pág. 331. En igual sentido, Ricardo A. Nissen e Isaac Halperín, citados por Carlos A. Vanasco en "La Acción de Impugnación de los Actos del Directorio" en "El Directorio en las Sociedades Anónimas", pág. 251.

Pese a la carencia de previsión legal alguna, los administradores de hecho han merecido análisis en doctrina¹⁰ debido a situaciones que se presentan en el devenir de la existencia de las sociedades.

Son funcionarios que atienden a la integración y operatividad interna de una sociedad y la representan ante terceros; pueden ser sujetos que obran en virtud de un mandato tácito o ser consecuencia de una designación efectuada por un ente que carece de facultades para ello o fruto de una deliberación irregular, o también sería el caso de los directores a quienes se aceptó la renuncia pero continuaron actuando como tales o que fueron removidos pero aún no notificados o que habiéndose anoticiado, no acataron la decisión.

Tratándose de sujetos que ejercen poderes y facultades tolerados por el ente ideal, no pueden desviar su responsabilidad. Si han desarrollado funciones de administración, responden por las consecuencias de sus actos en forma ilimitada y solidaria, como lo hacen los directores.

El tema de los administradores de hecho es de relevancia en el plano penal¹¹, en el que generó debates en función de los diversos criterios de imputación en orden a superar la falta de designación formal en determinado cargo

¹⁰ Ernesto E. Martorell op. cit. pág. 192 y Lisandro A. Allende "Administradores de hecho" en "El Directorio de las Sociedades Anónimas" pág. 275.

¹¹ Sobre este tema, ver "La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: Criterios de imputación" de Percy García Cavero.

como obstáculo para atribuirles responsabilidad en determinados casos.

4. Deberes de los Directores

La regla que guía la actuación de los directores, es el cumplimiento del objeto social. En ese sendero, su misión específica es la administración de la sociedad.

Para ser cumplidas en el ejercicio de su misión, la ley, el estatuto y reglamento, imponen a los directores una serie de obligaciones que deben realizar con lealtad y la diligencia de un buen hombre de negocios.

Algunos de estos deberes están expresamente enunciados, tales como los que emanan de los artículos 10, 50, 60, 70, 103, 109, 181, 188, 193, 194, 206, 213, 220, 234, 237, 240, 253, 256, 257, 259, 263, 267, 269, 270, 271, 272, 281, 294 de la ley 19.550.

Ahora bien, existen obligaciones que no derivan expresamente de la ley comercial pero surgen de la correlación entre los principios generales fijados en los artículos 58 y 59 de ella con otras ramas del ordenamiento legal.

5. Designación de los Directores

Salvo en el caso de las sociedades sujetas a fiscalización estatal (artículo 299 de la ley de sociedades) en que el directorio debe tener por lo menos tres integrantes, el directorio puede ser unipersonal. Esta alternativa está dada para que se fije el número de directores en base a las

necesidades reales de la compañía de acuerdo a su envergadura y actividad.

El estatuto prevé el número de directores que lo integrarán o faculta a la asamblea a determinarlo, en cuyo caso, en el acto constitutivo de la sociedad, debe establecerse el mínimo y el máximo.

Los directores pueden ser reelegidos indefinidamente y duran en su cargo el tiempo que prevea el estatuto, aunque éste no puede exceder de tres ejercicios. En caso de silencio del estatuto, se entiende que es el término máximo autorizado.

No obstante finalizar el período, deben continuar hasta su efectivo reemplazo por la asamblea, lo cual tiene la finalidad de evitar que el funcionamiento de la sociedad se vea afectado, dada la continuidad que debe imperar y la necesidad esencial que tiene la sociedad de contar con directorio para poder funcionar.

En los casos en que el consejo de vigilancia está autorizado a designarlos, la duración del cargo puede extenderse a cinco años.

El estatuto puede prever la elección de suplentes; en las sociedades que carecen de sindicatura, esta previsión es obligatoria, ya que en caso de vacancia, es el síndico quien designa al reemplazante hasta la próxima asamblea.

Sostiene Martorell¹² que los directores suplentes son sujetos que tienen una vocación potencial a ocupar el cargo y

¹² Ernesto E. Martorell, op. cit. pág. 231.

deben satisfacer todos los recaudos exigidos para su desempeño, pero en tanto no adquieran la calidad de titulares, no pesan sobre ellos las obligaciones y responsabilidades propias de un director en ejercicio, ni son integrantes del órgano de administración. Para su paso a la condición de titulares, debe haber una formal designación efectuada por el directorio, sobre la base del cese del mandato de su antecesor.

Al asumir los directores deben constituir domicilio en el país y prestar garantía para responder por los eventuales daños y perjuicios que ocasionaren a la sociedad en su gestión. Las características de la garantía se establecen por vía estatutaria, pero nunca puede estar dada por acciones de la misma sociedad que administran, para evitar tornar ilusoria la eventual indemnización que pudiera corresponder.

En nuestro ordenamiento, el principio es que la asamblea elige a los directores; la ley 19.550 admite varios procedimientos para su designación. La regla general, es por mayoría absoluta en la asamblea ordinaria, aunque también se prevé la modalidad de voto acumulativo con el fin de facilitar a la minoría una representación en el directorio¹³ y asimismo pueden designarse a través de la elección por categorías o clases de acciones, en caso de que esté previsto en el estatuto que cuando existan diversas clases de acciones, cada una de ellas elija determinada cantidad de directores¹⁴.

¹³ El artículo 263 de la ley 19.550 contiene una detallada descripción del procedimiento. Sobre cómo se ejerce, Ernesto E. Martorell op. cit. pág. 181 y Ricardo A. Nissen op. cit. pág. 462.

¹⁴ Sobre el funcionamiento de este mecanismo, ver Ernesto E. Martorell op. cit. pág. 173 y Fernando

En ocasión de constituirse la sociedad, el acto inicial debe contener -entre otros requisitos enumerados en el artículo 166 de la ley de sociedades- la elección de directores; en estos casos aún no hay asamblea, por lo que la designación debe efectuarse por unanimidad de los fundadores.

Los siguientes directorios, como se adelantó, han de elegirse en la asamblea ordinaria, por mayoría absoluta de votos presentes conforme el régimen fijado en el artículo 243 de la ley 19.550.

Otra forma de designación, es por el consejo de vigilancia, en tanto exista este órgano y el estatuto le confiera expresamente tal facultad (artículo 281 de la ley de sociedades). El consejo de vigilancia es un órgano optativo integrado por tres a quince accionistas designados por la asamblea, por lo que la regla de que los directores son elegidos por los accionistas, también se cumple en este caso.

No obstante, la designación de directores efectuada por el consejo de vigilancia, está sujeta a revocación por la asamblea.

En caso de vacancia, el reemplazo se realiza por los suplentes. Pero, si no los hubiera o no estuvieran en condiciones de asumir por renuncia, incapacidad, etc., conforme lo autoriza la última parte del artículo 258 de la ley 19.550, el síndico debe designar un director reemplazante hasta la siguiente asamblea, que se suele denominar

"sustituto". Se trata de casos excepcionales, y los directores así designados no permanecen en el cargo todo el lapso que le restaba al reemplazado, sino sólo hasta la próxima asamblea.

Manda el artículo 60 de la ley de sociedades comerciales, que toda designación o cese de administradores debe ser inscrita. Tal inscripción es meramente declarativa y este deber se basa en el principio de publicidad; está orientada a informar a los terceros acerca de la legitimación de quien dice ser representante de una sociedad, y también quiénes son los sujetos contra los que eventualmente deberá entablarse una acción de responsabilidad.

6. Remuneración de los Directores

La función de director es remunerada según lo dispone el artículo 261 de la ley de sociedades comerciales y por una razón lógica teniendo en cuenta la correlativa exigencia¹⁵.

Los directores perciben la remuneración que manda el estatuto y en caso de silencio de éste, la que fije la asamblea ordinaria, que es lo más usual.

El pago generalmente es en efectivo, pero nada obsta a que sea hecho en especie, incluso en acciones emitidas por la sociedad. Es práctica corriente que a lo largo de cada ejercicio, los directores efectúen retiros anticipados de fondos, a cuenta de la remuneración que oportunamente apruebe la asamblea.

¹⁵ Alfredo L. Rovira, "La remuneración de los Directores" en "El Directorio en las Sociedades Anónimas", pág. 191.

La ley -al igual que numerosas legislaciones extranjeras- contiene algunas limitaciones con el fin de procurar una suerte de equilibrio entre los ingresos de los directores y la percepción de dividendos por los accionistas, o dicho de otra forma, proteger los intereses de los accionistas frente al poder de los directores.

En este sentido, el máximo que por todo concepto pueden percibir los integrantes del directorio, no puede exceder el 25% de las ganancias. El porcentaje señalado se refiere a todo el directorio en conjunto y no cada integrante en forma individual.

Cuando no se distribuyan dividendos a los accionistas, aquel tope desciende al 5%, que se incrementará proporcionalmente a la distribución, de donde se sigue que si hay pérdidas, los directores no perciben remuneración por su condición de tales.

Ahora bien, se prevé en el texto legal una importante excepción, para el caso en que las ganancias sean muy reducidas o inexistentes y los directores hayan ejercido comisiones especiales o prestado funciones técnicas o administrativas que lleven a la necesidad de exceder aquellos límites; la asamblea puede autorizar este exceso, previa inclusión expresa del tema en el orden del día.

7. Renuncia de los Directores

La renuncia es la exteriorización de la voluntad de desvincularse definitivamente de la gestión asignada.

El directorio debe aceptar la renuncia de un director en la primera reunión que celebre luego de presentada, siempre que no afecte el funcionamiento del órgano.

También puede rechazarla, si fuere intempestiva, entendiéndose por tales las ocurridas en forma o tiempo que afecten el normal funcionamiento del órgano de administración, como sería el caso de una renuncia que impida la formación del quórum necesario para que el directorio sesione, en tanto que dolosa sería aquella efectuada con intención de causar un daño o sustraerse de sus responsabilidades.

El renunciante debe presentar su dimisión al presidente - si éste es el que renuncia, al vicepresidente- y tiene derecho a que sea tratada, por lo que de no reunirse el directorio dentro del plazo legal obligatorio, debe ser intimado por medio fehaciente; en caso de persistir la actitud evasiva, el interesado puede convocar a la reunión y forzar el tratamiento de la cuestión, o dar intervención a la sindicatura.

La renuncia surte efecto recién una vez aceptada y hasta entonces el director debe continuar en sus funciones.

La renuncia -al igual que la designación- debe ser inscripta en el registro correspondiente, admitiéndose la presentación unilateral del director de que se trate,

8. Remoción de los Directores

En virtud de la soberanía que la asamblea detenta en el seno de la sociedad, los accionistas tienen la facultad de designar y remover a los directores libremente.

No es requisito acreditar que se hayan causado daños a la sociedad para remover a un director, que puede serlo aún sin expresar el motivo.

Cualquier accionista puede solicitar la convocatoria a asamblea para remover a un director. Se trata de asamblea ordinaria y la decisión se adopta por mayoría absoluta de votos presentes. Agotada la vía interna, puede hacerlo judicialmente.

El director cuestionado debe ser escuchado sobre el hecho atribuido, y la decisión de remoción provoca el cese inmediato en las funciones de director, así como en las de gerente, si le hubieren sido asignadas.

Son causales de remoción otorgar actos no decididos por el directorio, revestir alguna de las incompatibilidades previstas en el artículo 264 de la ley 19.550, intervenir por sí o por cuenta de terceros en actividades en competencia con la sociedad, salvo autorización expresa de la asamblea, no confeccionar los balances y no llevar la contabilidad en legal forma, no convocar a asamblea, violar el derecho de información de los accionistas, omitir impugnar asambleas contrarias a la ley, estatuto o reglamento, votar su propia gestión de administración, entre otras.

9. Incompatibilidades y prohibiciones

Pueden ser directores los mayores de edad, los emancipados o autorizados, en tanto no revistan alguna de las prohibiciones e incompatibilidades previstas en el artículo 264

de la ley, o las que a éstas los socios hubieran incluido en el estatuto.

Acreditada alguna de las causales contenidas en la norma citada respecto de un director, el directorio o el síndico, sea por sí o a pedido de cualquiera de los accionistas, debe convocar a asamblea para tratar su remoción. Esa asamblea debe reunirse dentro de los cuarenta días de solicitada y si no da curso favorable a la remoción, ésta puede ser pedida judicialmente.

La extensión de estas disposiciones a los gerentes apunta a evitar que sean eludidas mediante una designación como tales en lugar de su cargo de director.

La imposibilidad de ejercer el comercio, se relaciona con las previsiones de los artículos 22, 23 y 24 del Código de Comercio y alcanza a clérigos, a magistrados, interdictos, fallidos y concursados.

La previsión del inciso 2° ha perdido vigencia con la modificación de la ley 24.522 que abandonó el régimen de calificación de conducta en la quiebra.

10. Asignación de funciones especiales

El estatuto, reglamento o asamblea, pueden autorizar a asignar funciones en forma personal a los directores. Tal asignación, así como la decisión asamblearia, deben ser inscriptas en el registro respectivo.

Efectuada con las formalidades referidas, posee relevancia a los fines de la restricción de la responsabilidad del director en los términos establecidos en el segundo

párrafo del art. 274 de la ley de sociedades, ya que si se hubieran asignado funciones conforme lo expuesto, la imputación de responsabilidad se hará atendiendo a la actuación individual.

11. Indelegabilidad del cargo - Designación de gerentes

Los directores son elegidos por su idoneidad para el cargo y condiciones personales, de modo tal que sus funciones son indelegables, incluso no pueden votar por correspondencia en las reuniones de directorio, aunque sí pueden hacerlo a través de otro director, sin que por esto se modifique el régimen de responsabilidad.

De tal forma, ni el directorio como cuerpo ni los directores personalmente pueden delegar sus funciones. Así, no pueden otorgar poderes generales de administración y disposición de bienes sociales, aunque sí, previa decisión del órgano de administración, pueden dar mandatos especiales para determinados actos, o generales, en cuyo caso, si el acto excede los negocios de rutina, el mandatario deberá acreditar sus facultades no sólo con el poder mismo, sino con copia certificada del acta de directorio o de asamblea en que se autoriza la operación de que se trate.

Cabe distinguir entre las funciones de dirección que son las propias y esenciales del directorio, de las ejecutivas; las primeras son las indelegables.

Siendo delegables las funciones ejecutivas, el directorio está expresamente facultado a designar gerentes generales o especiales para ejercer funciones ejecutivas de administración.

de carácter ordinario, aunque su designación -que debe inscribirse en el registro respectivo-, no modifica las responsabilidades de los directores.

Los gerentes pueden ser directores o no y su designación es revocable libremente, estando generalmente vinculados a la empresa por una relación laboral; no obstante, responden ante la sociedad y los terceros en igual medida que los directores.

Las facultades de los gerentes no incluyen actos de decisión, de representación de la sociedad ni de disposición, a menos en estos dos últimos casos, que les sea otorgado un poder especial. Su misión es concretar los actos que el directorio disponga, es decir que tienen a su cargo funciones ejecutivas de administración en el ámbito interno de la sociedad¹⁶.

Los gerentes tienen voz pero no pueden votar en las asambleas a menos que sean accionistas, en cuyo caso deben abstenerse de votar en las decisiones vinculadas a su gestión, responsabilidad o remoción con causa.

Así las cosas, la designación de gerentes, habitualmente hecha por motivos de requerirse conocimientos específicos en determinadas áreas para una mejor administración, no constituye una violación a la indelegabilidad de las funciones de los directores.

¹⁶ Osvaldo Solari Costa, "Delegación de facultades en la administración y representación de la sociedad" en "El Directorio en las Sociedades Anónimas", pág. 129.

A su vez, si así lo prevé el estatuto, los directores pueden conformar en el seno del directorio, y bajo su control y vigilancia, un comité ejecutivo para la gestión de los negocios ordinarios de la sociedad, que permite agilizar la toma de decisiones y descongestionar la actividad del directorio. Su funcionamiento debe estar previsto en el estatuto y la conformación de este tipo de instrumentos -que en cada sociedad puede ser sólo uno-, en nada modifica el régimen de responsabilidades de los directores.

No permite la delegación de facultades de decisión sino sólo la realización de los actos normales orientados al cumplimiento del objeto social, como son las operaciones cotidianas del ente, y aún habiendo derivado al comité determinada facultad, el directorio puede avocarse a su conocimiento y decisión.

Señala Martorell¹⁷ que algunas de las facultades que pueden otorgársele al comité ejecutivo, son la ejecución de los acuerdos del directorio, la elaboración de la documentación e informes para que el directorio adopte sus resoluciones, el manejo de los fondos sociales, el control de la contabilidad y de la documentación de la compañía, la supervisión de las áreas impositiva, laboral y previsional, la elaboración de proyectos de producción, comercialización, financieros, la intervención en las tratativas y celebración de contratos, etc.

¹⁷ Ernesto E. Martorell, op. cit. pág. 344.

Las delegaciones de funciones que efectuaran los directores, no los relevan de su responsabilidad como tales por los actos dañosos que los mandatarios hubieran realizado.

12. Representación de la Sociedad

Las sociedades son incapaces de hecho, por lo que sólo pueden obrar a través de representantes, cuya naturaleza jurídica ha sido largamente debatida en doctrina.

La teoría más aceptada es la del órgano, según la cual las personas que desempeñan las funciones de administración, son órganos sociales dotados de facultades y atribuciones por la ley y el estatuto, a las que se suma el componente personal subjetivo; cuando actúan, no lo hacen por sí, es como si lo hiciera la sociedad misma y sus acciones son imputadas al ente a nombre propio. El órgano colegiado es distinto de las personas que lo integran, por lo que independientemente de los cambios de sujetos, hay una continuidad de gestión.

Más allá de si éstos actúan en virtud de mandato, fideicomiso, contrato de trabajo o como órgano del ente¹⁸, lo cierto es que algunas personas físicas son las que materializan los actos de la sociedad.

Por expreso mandato del artículo 268 de la ley de sociedades, el representante de la sociedad anónima es el presidente del directorio, quien -de acuerdo a lo dicho precedentemente-, no actúa por poder como mandatario del

¹⁸ Al respecto, ver Ernesto E. Martorell op. cit. pág. 74.

ente, sino en lugar de éste, por lo que basta con que acredite su designación en el cargo.

Esa previsión legal marca una diferencia con los restantes tipos societarios, en los cuales la representación está a cargo del órgano de administración sin formularse distinciones entre sus miembros; la forma en que se ejercerá dicha representación, queda delegada a lo que el estatuto disponga.

La representación de la sociedad se relaciona con la vinculación de la compañía con terceros y los actos del representante que no sean notoriamente extraños al objeto social, la obligan de conformidad con lo establecido en el artículo 58 de la ley 19.550.

En el estatuto puede autorizarse a uno o más directores a representar a la sociedad, pero en ningún caso queda desplazada la atribución legal del presidente. Si el estatuto lo dispone, puede ser necesaria la concurrencia de otra firma para obligar a la sociedad en determinados actos.

Como síntesis, ha de destacarse que el presidente es el órgano de representación de la sociedad, por lo que sólo puede declarar la voluntad de ésta, pero no establecer su contenido, que es atribución del órgano de administración, es decir, del directorio.

En cuanto a las facultades del vicepresidente, se ha sostenido que puede ejercer las mismas que el presidente, sin necesidad de que su reemplazo emane de una decisión del directorio declarando la ausencia del titular.

13. Deber de lealtad

En la parte general de la ley de sociedades comerciales, se dispone que los administradores de éstas, deben actuar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Por supuesto que los directores de la sociedad anónima están alcanzados por esta previsión.

La misma norma -art. 59- impone la responsabilidad ilimitada y solidaria del director que no cumpliera con aquella obligación, por los daños causados por su acción u omisión.

Se trata de una pauta de conducta que la ley les impone mandándolos actuar no sólo con buena fe, sino poniendo la diligencia con que manejarían el negocio si se tratara de uno propio; involucra honestidad y prudencia en la gestión, y se complementa con la fidelidad hacia la compañía, lo que significa que los intereses de ésta deben ser puestos por encima de los propios o de los de terceros.

Es un deber que se observa como contraparte de la confianza que los socios les entregan a los administradores al designarlos en semejante cargo y se traduce en la protección de los intereses cuya administración le confiaron, procurando optimizar el resultado de la gestión de dichos negocios.

Siguiendo a García Tejera¹⁹, la primera aproximación a la descripción del contenido del concepto de lealtad, se relaciona con el cumplimiento de las leyes, luego, el acatamiento del estatuto y reglamento de la sociedad y las decisiones de la

¹⁹ Norberto J. García Tejera, "Deberes de Conducta de los Directores de S.A." en "El Directorio en las Sociedades Anónimas", pág. 29.

asamblea; en tanto que la diligencia del buen hombre de negocios, se vincula a los conocimientos técnicos y capacitación que el administrador debe poner al servicio de la empresa, siguiendo las reglas empresarias para lograr los mejores resultados en la gestión, siendo que toda su actividad debe estar orientada al cumplimiento del objeto social.

Estos deberes, deben ejercerse tanto en la actuación de los directores hacia afuera en su trato con terceros, como hacia adentro, en sus actos de administración.

En síntesis, los directores tienen amplias facultades y poderes que son necesarios para cumplir con su misión, con los cuales no deben salir del ámbito de las pautas de lealtad y de las reglas que guían a un buen hombre de negocios, porque de lo contrario nace su responsabilidad por los daños y perjuicios que causaren.

La sociedad, los socios y los terceros, si resultaren damnificados, pueden ir contra el patrimonio del director cuando éste hubiera violado sus deberes de comportamiento e idoneidad, ya sea que el daño causado obedezca a una conducta dolosa o revestida de culpa grave, o al abuso de sus facultades.

Todos los casos de delitos cometidos por los administradores suponen un quebrantamiento de este deber.

14. Prohibición de contratar con la sociedad

Los directores pueden contratar con la sociedad en la medida que se trate de un acto propio de la actividad habitual de la misma y que sea celebrado en las condiciones normales

del mercado. Reunidas ambas condiciones, el acto no requiere ni autorización previa ni convalidación posterior.

De no acreditarse ambas condiciones -aún si el director actúa a través de un tercero-, el contrato sólo puede celebrarse previa aprobación del directorio o la sindicatura. Debe darse cuenta a la asamblea, la cual podrá convalidarlo o no, en cuyo caso será nulo y los directores y síndicos responden por los daños y perjuicios causados a la sociedad.

Se observa que al exigirse que se trate de actos propios de la "actividad habitual" del ente, quedan excluidos aquellos que aún expresamente permitidos por su contrato social, no se realicen habitualmente.

El concepto de condiciones normales de mercado se relaciona con las condiciones en que la compañía pacta con terceros en materia de precio, descuentos, bonificaciones, forma de pago, etc.

15. Interés contrario

Nissen define el interés social como el fin perseguido por la sociedad según su objeto social, al cual debe subordinarse el interés de cada socio o accionista, que puede o no ser coincidente con aquél. Se presenta un caso de conflicto de intereses cuando la conveniencia del socio choca con la finalidad social, es decir que no se da esa coincidencia.

La ley de sociedades comerciales dispone que el accionista que tenga por cuenta propia o ajena un interés contrario al de la sociedad, tiene obligación de abstenerse de votar los acuerdos relativos a aquella; de lo contrario,

responderá de los daños y perjuicios provocados cuando sin su voto no se hubiera logrado la mayoría necesaria para una decisión válida (art. 248 de la ley 19.550).

En caso de tener un interés contrario al de la sociedad, los directores deben hacerlo saber al directorio y abstenerse de intervenir en la deliberación y decisión del tema, ya que de lo contrario incurren en responsabilidad por los daños causados por su acción u omisión.

Esta disposición contenida en el artículo 272 de la ley 19.550 efectúa un reenvío a la previsión del artículo 59 de la misma y se relaciona con situaciones de un actual conflicto de intereses, en las que el interés del ente es incompatible con el interés que en ese tema tenga el administrador.

También como consecuencia del deber de lealtad para con la sociedad, los directores no pueden intervenir por sí o por cuenta de terceros en actividades en competencia con la sociedad, salvo autorización expresa de la asamblea. De lo contrario, incurren en responsabilidad por los daños que le causen y quedan incurso en causal de remoción.

Ante la falta de especificación legal, están alcanzados tanto los actos en competencia de carácter habitual cuanto los esporádicos.

16. Responsabilidades de los directores

Los directores son los titulares del poder social y si bien los actos realizados por éstos se atribuyen a la sociedad, ello no impide que si incurren en mal desempeño, dejan de ejercer su lealtad hacia la sociedad o realizan actos contrarios a la

ley, el estatuto o reglamento, así como por cualquier daño que causen mediante una acción dolosa, con culpa grave o con abuso de sus facultades, responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, hacia los accionistas y los terceros.

Sostiene Nissen²⁰ con criterio que no es pacífico²¹ que la responsabilidad de los miembros del directorio, nace con su sola Integración, cualquiera fueren las funciones que efectivamente cumplan, ya que su responsabilidad surge de la actividad desarrollada por el órgano, aunque el director no haya participado directamente en los hechos que motivan la imputación.

La responsabilidad solidaria e ilimitada de los directores deriva del carácter colegiado del órgano, que impone a cada integrante un deber de vigilancia o control de toda la gestión empresaria.

La mera manifestación de no haber intervenido en la administración de los negocios sociales no entraña causal exculpatoria. Para que proceda la exención, debe quedar constancia escrita de la oposición.

Se incluyen entre las causales generadoras de responsabilidad la insuficiencia patrimonial de la sociedad consecuencia de actos de mal desempeño de los directores, venta a precio vil de bienes sociales, realización del total del activo sin transitar la etapa liquidatoria, percibir honorarios excediendo los límites legales, concertar préstamos a favor de

²⁰ op.cit. pág. 479.

²¹ Ver nota al artículo 274 de la ley 19.550 en la versión comentada por Mascheroni y Muguillo.

la sociedad con intereses excesivos, abandonar las funciones, omitir confeccionar balances, etc.

Las causales que hacen nacer el deber ilimitado y solidario de resarcir, están enumeradas en el artículo 274 de la ley, y son: mal desempeño de acuerdo al criterio del artículo 59, violación de la ley, el estatuto o reglamento, o cualquier daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave.

También en la ley de quiebras se establece la responsabilidad patrimonial personal de los representantes, administradores, mandatarios o gestores de negocios del fallido -quedan excluidos el síndico y los miembros del órgano de vigilancia o fiscalización-, por los perjuicios que hayan causado con dolo al producir, facilitar, permitir o agravar la insolvencia del patrimonio del fallido, regulando la respectiva acción concursal de responsabilidad patrimonial (artículo 173 de la ley 24.522).

La única forma que tiene un director de eludir la solidaridad, es demostrando que se opuso a la resolución que causó el perjuicio.

Por otra parte, que el deber de responder sea ilimitado, se relaciona con que no está acotado a la garantía que en su momento debió prestar el director al ser designado.

Dada la amplitud y diversidad de funciones de los directores, según la actividad y características propias de cada ente societario, hubiera sido imposible efectuar una enumeración de todos los supuestos de mal desempeño, por lo

que el legislador ha recurrido a una fórmula general como son el incumplimiento de la ley y del contrato, y el denominado "mal desempeño" definido en el artículo 59 de la ley de sociedades.

Tanto unos como otro, pueden ser cometidos mediante acciones u omisiones, y todas éstas pueden ser dolosas o negligentes. Los actos realizados con culpa leve o levísima, excluyen la responsabilidad del director que los realizó, porque de lo contrario, los riesgos propios de la actividad mercantil, le impedirían actuar por temor constante a reproches, aún por los más mínimos errores.

Ha dicho López Olaciregui que "Actuar con culpa es actuar con imprudencia, negligencia o descuido. Autor del daño es el sujeto que actuó con culpa. Ese daño es reputado voluntario, pues aún cuando el agente no haya querido causarlo, ha querido el hecho que lo causó"²².

El mal desempeño del cargo, consiste en el incumplimiento de los deberes de lealtad y de obrar como un buen hombre de negocios; se trata de actos desleales o negligentes, revestidos de culpa grave, que causan un daño.

Finalmente, debe señalarse que para que nazca esta responsabilidad, es imprescindible que se haya producido un daño, de lo contrario no opera el interés resarcitorio.

17. Acción por mal desempeño

²² José M. López Olaciregui, citado por Ernesto E. Martorell en "Los Directores de Sociedades Anónimas", pág. 412.

Cuando un director no actúa como un buen hombre de negocios, incurre en mal desempeño, al igual que cuando incumple la ley, el estatuto o reglamento o las resoluciones de la asamblea. También se incluyen en este concepto los actos que provocan daños a la sociedad por dolo, abuso de facultades o culpa grave.

La consecuencia está prevista en el artículo 274 de la ley de sociedades, y es su responsabilidad ilimitada y solidaria hacia la sociedad, los accionistas y los terceros.

La norma admite grados de responsabilidad en base a las funciones específicas ejercidas por el director o funcionario de que se trate, lo cual permite incluir el análisis del elemento subjetivo del acto dañoso, y de esa forma la responsabilidad no alcanzará a quienes detentan los cargos sin ejercer realmente funciones ejecutivas o a quienes tienen a cargo tareas en otras áreas.

El director que participó en la decisión dañosa o que la conoció queda exento de responsabilidad si deja constancia escrita de su protesta y da oportuna noticia al síndico.

La responsabilidad se extingue por la aprobación en la asamblea de accionistas, de la gestión del director o gerente de que se trate. También se extingue por renuncia expresa o transacción resuelta en asamblea -salvo que se trate de responsabilidad derivada de la violación de la ley, del estatuto o reglamento- y no media oposición de por lo menos el 5% del capital social.

Las formas de efectivizar la responsabilidad de los directores por mal desempeño, son a través de la acción social de responsabilidad, de la acción individual de responsabilidad y de las acciones previstas por el derecho común. Las dos primeras están previstas en los artículos 276 y 279 de la ley de sociedades.

La legitimación para entablarla, no corresponde sólo a la sociedad, sino también a los accionistas que integraron el 5% o más que se opuso a la aprobación de la gestión del director en cuestión, aunque cabe aclarar que los accionistas y terceros siempre conservan sus acciones individuales contra los directores. Si transcurridos tres meses del tratamiento en asamblea, ésta no inicia la acción, cualquier accionista puede hacerlo. En caso de quiebra de la sociedad, la acción puede ser ejercida por el representante del concurso o por los acreedores individualmente.

La acción social se resuelve en asamblea de accionistas, aún si el tema no consta en el orden del día respectivo (lo cual es una excepción al régimen general de nulidad de resoluciones sobre temas no incluidos en el orden del día), y la decisión que adjudica responsabilidad conlleva la remoción del director responsable y su reemplazo, ya sea por los suplentes, o por los directores sustitutos designados por la sindicatura o por la asamblea de accionistas.

5.- Posición de garante de los directores.- Precisado todo lo anterior, no es descabellado concluir que los directores revisten posición de garantes de los bienes jurídicos.

protegidos penalmente, a los que tienen acceso en función de su cargo.

Los múltiples deberes y obligaciones, entre los cuales se destaca el deber de vigilancia y control -que pesa sobre todos los integrantes del directorio-, su deber de lealtad y las graves sanciones patrimoniales de responsabilidad que deben afrontar por sus incumplimientos y también penales a que están expuestos en función de su cargo en la organización societaria, son elementos que demuestran la intención del legislador de colocarlos en una especial situación de control sobre tal vulnerabilidad.

Se puede llegar a esa conclusión tanto echando mano de las fuentes clásicas de posición de garante que en este caso podrían ser tanto la ley, como la injerencia o el contrato por igual, como utilizando las fuentes de creación doctrinaria más reciente, ya sea la proximidad social o cercanía (Bacigalupo), que le imponen al sujeto la obligación de velar por que no acontezcan los posibles peligros para los bienes jurídicos derivados de la propia organización, o la dependencia, dominio sobre la causa del resultado (Schünemann), dominio social (Gracia Martín), posicionamiento como barrera de contención (Silva Sánchez), o responsabilidad por organización (Jakobs), que en el caso de personas jurídicas es innegable, ya que están materialmente impedidas de obrar si no es a través de estas personas físicas cuya omisión estamos analizando y que desde la empresa tienen en sus manos un

amplio espectro de posibilidades de lesionar diversos bienes jurídicos.

Debe tenerse especialmente en cuenta que la idoneidad para el cargo opera al momento de la designación, de modo que el sistema legal que rige la vida del órgano de administración de la sociedad, no deja lugar a dudas en cuanto al posicionamiento señalado.

6.- Otros legitimados para representar a la sociedad.- Es de interés reseñar algunos conceptos que también tienen relevancia cuando se está buscando descubrir la realidad de quienes manejan una empresa detrás de las formas exteriores, porque brindan un panorama del marco en que se pueden mover algunas personas físicas que realizan actos jurídicos en nombre de sociedades.

Las apariencias tienen tal valor en derecho privado, al punto que están en cierta manera recogidas en diversas normas. Por ejemplo el artículo 1784 del Código Civil se refiere al mandato tácito y dice que resulta no sólo de los hechos positivos del mandante sino también de su inacción o silencio o no impidiendo, pudiendo hacerlo cuando sabe que alguien está haciendo algo en su nombre. También se menciona la apariencia en el Código de Comercio, al referirse al factor y al empleado que no reviste calidad de factor.

El problema de la apariencia se relaciona con el poder de disposición, la autorización y el asentimiento; analizándola desde el punto de vista de los contratos comerciales se ha dicho que frente a las dudas de la legitimación de una

persona, si las circunstancias que rodean su gestión -tales como que detenta el poder de disposición, no se le revoca la autorización y los actos que celebra en nombre del ente son convalidados-lo permiten en la medida que medie buena fe, pueden tenerse por válidos²³. Si una persona despliega posición de titular, es válido confiar de buena fe en tal apariencia.

Siguiendo al autor citado, cabe agregar que en materia comercial, es fundamental el objeto social que se indica en el acto constitutivo de la sociedad ya que el administrador no puede ir más allá de las facultades que surgen de las actividades normales de la sociedad, el estatuto puede limitar algunas facultades, sin embargo, la ley no admite que esas restricciones sean oponibles a terceros.

El artículo 58 de la ley 19.550 habla de administrador o representante que tenga la representación de la sociedad y dice que la obliga por todos los actos que no sean notoriamente extraños al objeto social.

Debe tenerse en cuenta cómo personas sin cargos en los órganos de la sociedad pueden de hecho estar actuando en su nombre. Es importante conocer esta situación en caso de ser así, para evitar que luego pueda ser invocada una supuesta ajenidad respecto de los cuadros directivos, so pretexto de no revestir un cargo formalmente.

²³ Juan Farina "Contratos comerciales. Legitimación para contratar en nombre de la empresa." publ. en LL 8/5/95.

Aún si una persona no reviste un cargo en el directorio, o si no es apoderado especial o detenta algunos de los cargos enumerados en el artículo 14 de la ley 24.769, si se demuestra que ha estado operando comercialmente en posesión de una apariencia de titular o administrador de la empresa, puede tratarse de un administrador de hecho, figura que reviste relevancia desde la óptica de la imputación penal.

7.- Infracciones en las sociedades.- En el plano comercial, se presentan en ocasiones hechos abusivos que pueden generar responsabilidad, tales como abuso de confianza, de crédito, de poder, del derecho de voto, informaciones falsas, publicidad engañosa, emisión de acciones irregulares, distribución de dividendos ficticios.

La enumeración no abarca todas las posibles actitudes abusivas que pueden darse en el ámbito de la empresa, y como se ve, incluye ilícitos civiles y penales. Sin embargo, sirve para enmarcar el tipo de situaciones que pueden presentarse y que deben tenerse en cuenta, que generan dificultades a los jueces en lo comercial y que ha motivado ponencias²⁴ señalando la necesidad de dictar normas que prevean las contravenciones en materia societaria. Éstas además de una función preventiva, permitirían plasmar las obligaciones de vigilancia y procurar la optimización organizativa de las personas jurídicas.

²⁴ Ana Piaggi de Vanossi "Acerca de la necesidad de integrar la responsabilidad civil del derecho de sociedades con la responsabilidad penal por delitos societarios" publ. LL 23/9/97.

Este tema se entronca con los deberes de vigilancia y la posición de garante dentro de las personas jurídicas, cuya relevancia ya quedó destacada.

Capítulo 5

RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURIDICAS Y SUS DIRECTORES

1. Responsabilidad penal de las personas jurídicas

1.- Este tema como objeto de interés de los doctrinarios del derecho penal, ha sido tomado y dejado más de una vez a lo largo del Siglo XX. Sin embargo desde hace ya por lo menos dos décadas, viene siendo replanteado, debido a la importancia creciente de las empresas en las actividades económicas en todo el mundo.

En el derecho romano regía el postulado *societas delinquere non potest*, y en la doctrina moderna, el primer expositor de la teoría de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, fue Otto Gierke, en Alemania en 1888.

Dice Bajo Fernández¹ que durante mucho tiempo lo que se discutió era si se podía aplicar sanciones de cualquier naturaleza a las personas jurídicas; ese debate está totalmente superado ya que en la actualidad no cabe duda alguna de que sí, pero persiste en los términos de si cabe atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas.

Este autor considera acertadamente que el debate actual debe versar sobre: a) si la responsabilidad penal de estos entes es directa o derivada de la de las personas físicas, b) qué clase de vinculación debe haber entre la persona física que actúa y el ente, c) si la sanción a la persona jurídica es

¹ Miguel Bajo Fernández "Hacia un nuevo derecho penal: el de las personas jurídicas" págs. 118 y 122.

compatible con la del sujeto que actuó, y d) cómo conciliar la responsabilidad de las personas jurídicas con los principios de culpabilidad y personalidad de la pena.

Las personas jurídicas han cobrado gran relevancia en los negocios, han reemplazado en gran medida a los comerciantes individuales y su actividad es realmente vasta, no sólo como sociedades, sino como grupos de empresas, incluso transnacionales; eso da lugar a que a la par del desarrollo de una actividad productiva transparente, se verifiquen también delitos de diversa índole en el marco de las empresas, porque una sociedad comercial, así como brinda seguridad en cuanto a la limitación patrimonial de la responsabilidad, facilita también una cierta cobertura para incurrir en ilícitos.

Así las cosas, ante los ilícitos que se cometen bajo su protección, desde su interior o en su beneficio -especialmente económicos, también ambientales, aunque parte de la doctrina no duda en calificar a los delitos ambientales como económicos- se ha presentado el problema de imputación. En algunos países los ordenamientos prevén para ellas sólo sanciones administrativas y en otros, también lo que se denominan "consecuencias accesorias". Además hay diversos enfoques en torno de si los ilícitos deben atribuirse a ellas o a las personas físicas que las representan.

En términos generales, las grandes posturas se dividen entre las que sostienen que la persona jurídica no puede cometer delitos (*societas delinquere non potest*) y las que sí

(societas delinquere potest²). A su vez dentro de los primeros, algunos admiten la aplicación de sanciones administrativas³ y otros no toleran sanción de ninguna índole (societas delinquere non potest, sed puniri non potest⁴).

Ambas posturas cuentan con frondosa fundamentación desarrollada a partir de distintos puntos de partida y posturas filosóficas y jurídicas.

El nivel de discordancias en el plano doctrinario en torno de este problema se advierte tan pronto se encara su estudio. A modo de ejemplo, se observa que Bajo Fernández⁵ comienza uno de sus análisis de la cuestión diciendo que en la actualidad, nadie discute la necesidad de responder con sanciones penales a la actuación de la persona jurídica, en tanto que Silva Sánchez llega a la conclusión opuesta, no encuentra mucha razón de ser en ellas y sólo las considera legítimas en casos de grave peligro en que otras sanciones sean manifiestamente insuficientes⁶.

² Solución positiva adoptada en Holanda y Francia, donde no hay impedimento de rango constitucional para aplicar sanciones penales a las personas jurídicas, es la postura tradicionalmente admitida por la jurisprudencia en Estados Unidos y Gran Bretaña.

³ Es el caso de Italia, en que la Constitución prevé que las personas físicas son las únicas que pueden sufrir sanciones penales, y sólo recientemente se están dictando actos legislativos que prevén sanciones administrativas para sociedades; en Alemania y Portugal también es de nivel constitucional la exigencia de culpabilidad, lo que impide atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas; pero se admite responsabilizarlas por infracciones administrativas. En España desde 1995 el art. 129 del CP prevé una serie de "consecuencias accesorias" que de no ser por el impedimento constitucional de penar personas jurídicas, parecerían ser penas.

⁴ Hasta la última reforma al Código Penal, en Bélgica.

⁵ Miguel Bajo Fernández op. cit. pág. 114.

⁶ Jesús Silva Sánchez "Responsabilidad penal de las empresas y de sus órganos en derecho español" pág. 365.

Pueden resumirse los problemas relacionados a la imputación de las personas jurídicas de la siguiente manera - la denominación pertenece a Bajo Fernández-:

1. el derecho positivo, concepto en el que se considera si hay previsiones al respecto en un ordenamiento determinado,
2. el plano dogmático en el que se analiza si las personas jurídicas tienen capacidad de acción, de culpabilidad y de pena, y cuál es la categoría de las penas que se les debe aplicar -pena, medida de seguridad, sanción administrativa-, a lo expuesto por el autor citado, cabe agregar en este rubro la cuestión de los sujetos que debe obrar por la persona jurídica para que ésta sea responsabilizada y si las sanciones de ésta y aquellos concurren o se excluyen;
3. el aspecto político-criminal, relacionado a si las penas o sanciones a las personas jurídicas son idóneas y si son convenientes, en su caso cuál es más eficiente.

2.- Muchos autores coinciden en la necesidad de implantar en los países donde no lo hay, un sistema que permita la imputación de delitos a personas jurídicas, adoptando el principio *societas delinquere potest*, mediante por ejemplo, previsiones generales aplicables a los delitos previstos en la parte especial de los códigos penales o en las leyes especiales.

En Europa, esa corriente doctrinaria se observa en algunas recomendaciones del Comité de Ministros de la Unión Europea y en la última reforma al Código Penal francés.

El fundamento probablemente está en que los delitos cometidos en el marco de los entes colectivos, especialmente en el ámbito económico, han adquirido mayor relevancia con el paso del tiempo en una tendencia que no declina sino todo lo contrario, lo cual genera nuevos problemas como el factor criminógeno dado por la pertenencia al grupo, o la dificultad para la individualización del responsable⁷. Como se adelantó, la sociedad brinda una cobertura al delincuente que se escuda en su estructura jurídica, y cuenta con que así se obstaculizará su detección.

Estas dificultades para la persecución penal, en ordenamientos como el que rige en la Argentina, derivan fundamentalmente de dos aspectos, por un lado la forma de organización empresarial, que en principio está regida por la división y delegación parcial del trabajo, lo que se traduce en una fragmentación de tareas⁸, y por otro, la inexistencia de asignación expresa de posición de garante de los integrantes del órgano de conducción de la empresa.

Por eso es habitual que los ilícitos sean ejecutados por empleados, y que independientemente de quién sea el ejecutor directo del hecho, pueda haber alguien detrás que lo haya instruido para obrar de esa manera o también puede ser que cada empleado realice un tramo del hecho que en sí mismo, separado del resto, no sea típico, pero que

⁷ Esteban Righi "Derecho Penal Económico Comparado" pág. 253.

⁸ Y que no podría ser de otra forma, porque cada uno tiene libertad para organizar sus negocios de la forma que le parezca más conveniente, siempre que no avasalle derechos de otros.

respondiendo a un plan único sí lo es; así se van presentando las dificultades para identificar a la persona que adoptó cada decisión o ir subiendo en la escala jerárquica desde el empleado hacia los órganos superiores, lo cual genera dificultades para imputar los hechos a los altos directivos cuya reprochabilidad, seguramente en muchos casos, es mayor que la del ejecutor material. El segundo de los aspectos mencionados como determinante de la dificultad de persecución penal, determina que el gerente o director que no impidió que sus subordinados obraran ilícitamente, pueda llegar a quedar impune.

Aún si el delito fue cometido a través de una persona jurídica, lo cierto es que una norma ha sido violada, por lo tanto es necesario aplicar una pena. La presencia de la persona jurídica en relación a ese delito, puede plantear la comentada dificultad para imputar el hecho a un autor concreto, que evidencia que el derecho penal clásico en este aspecto es insuficiente o cuanto menos, algunas de sus categorizaciones merecen ser reelaboradas o adaptadas, si se opta por admitir las sanciones penales a las personas jurídicas.

En este orden de ideas, como no es justo dejar impunes los delitos cometidos a través de sociedades, porque no es justo dejar impune ningún delito, la dificultad de determinar

al autor en esos casos, lleva a la doctrina contemporánea⁹ a plantear que se hace necesario un derecho penal específico de las personas jurídicas, o que se deberían reformular las categorías dogmáticas tradicionales.

3.- Legislación.- 1.- Los países cuya legislación prevé sanciones para las personas jurídicas a consecuencia de ilícitos penales cometidos en su interés, han dado una solución práctica al problema, y lo han hecho, como se verá más adelante, sobre la base de distintos argumentos: que las personas jurídicas tienen capacidad de acción propia y los delitos se atribuyen al autor aplicando las reglas de la autoría mediata; que la persona jurídica tiene capacidad de culpabilidad propia o que para sancionar a las personas jurídicas no es necesario acreditar la culpabilidad, a diferencia de las personas físicas.

La finalidad y posiblemente la principal consecuencia de sancionar a las personas jurídicas, es impedir que la empresa obtenga beneficios mediante la comisión de delitos. También se debe tener en cuenta el ya comentado objetivo de responsabilizar al ente como forma de dar una solución práctica a la dificultad de individualizar al autor cuando las tareas fueron divididas entre varios que a su vez tienen responsabilidades limitadas y distribuidas funcionalmente y

⁹ Silvina Bacigalupo "Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas" pág. 355. En esta misma postura en cuanto a la necesidad de un sistema positivo de imputación de personas jurídicas, Maximiliano Rusconi "Participación criminal" pág. 179 y David Baigún "La responsabilidad penal de las personas jurídicas". Sobre la necesidad de reelaborar conceptos M. García Arán "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas" pág. 53.

así evitar que queden impunes estos delitos. Finalmente, no puede ignorarse que sancionar a las personas jurídicas, algún efecto preventivo general también acarrea.

Si la finalidad es no dejar impunes los delitos cuyo autor no pudo individualizarse, más allá del rechazo que a nivel ético esa postura puede despertar, ha de decirse que la norma positiva no deberá exigir que para aplicar sanción a la persona jurídica sea necesario imputar a la persona física que haya obrado por ella, toda vez que de ser así no se superarían las dificultades de individualización del autor y esta imposibilidad va a acarrear la consecuencia de que no va a ser posible sancionar al ente, con lo cual no se soluciona el problema.

En general en la mayor parte de los ordenamientos, todavía rige el principio *societas delinquere non potest*. En países como España, Portugal, Italia y Alemania, las constituciones vedan la posibilidad de atribuir culpabilidad a las personas jurídicas. Otros, aún pudiendo hacerlo, no han dictado previsiones penales para las personas jurídicas.

Por otra parte, en todos los países se prevén sanciones cuanto menos administrativas para las sociedades.

3. II.- En el Nuevo Código Penal francés que rige desde el 1º de marzo de 1994, se incorporó la responsabilidad penal de las personas ideales, mediante una previsión contenida en la parte general, en el artículo 121-2, que dice que son responsables penalmente las personas morales -salvo el Estado Nacional-, en los casos previstos en la ley o

reglamento, por los hechos cometidos por cuenta de ellas, por sus órganos o representantes.

De tal manera, en la parte especial se aprecian figuras con disposiciones tales como "las personas morales pueden ser declaradas responsables penalmente en las condiciones previstas en el artículo 121-2, de la infracción definida en el art. ...", algunos casos son por ejemplo homicidio, lesiones, bancarrota, extorsión, experimentación médica ilícita.

Las disposiciones penales tributarias no contienen semejante reenvío, como se verá, por lo que en materia de evasión impositiva en Francia, las personas jurídicas no responden penalmente.

3. III.- En el sistema jurídico alemán, no se prevén sanciones penales para la persona jurídica, la cual no puede ser responsabilizada en esos términos en función de mandato constitucional.

Sin embargo, esto no significa que la infracción cometida en el seno de una persona moral no pueda ser imputada, en este sistema en el que hay tres niveles de imputaciones: el de sanciones a la persona individual que actúa por la sociedad, sanciones a los dirigentes basadas en la responsabilidad por el comportamiento de sus subordinados -en esas dos categorías, pueden ser penales y contravencionales- y sanciones a la persona ideal, que pueden ser contravencionales.

Las sanciones contravencionales para el ente, surgen de la Sección 30 del Código Contravencional y requieren que una persona física que haya actuado como órgano de la sociedad,

sea imputada por ese delito o contravención, aunque en este último aspecto hay disponibilidad de la acción, lo que permitiría actuar sólo contra el ente. Las sanciones en este plano son multa -que puede ser muy alta según la infracción de que se trate- y comiso.

En el plano penal, como se dijo, las personas jurídicas no pueden ser responsabilizadas, sin embargo, algunas de las diversas normas que prevén tipos y sus respectivas sanciones, determinan que éstas terminen afectando a las sociedades, tal el caso del comiso del instrumento y del comiso de las ganancias ilícitas

3. iv.- En España, las personas jurídicas no pueden ser sujeto activo de delitos, es decir que de los delitos cometidos en el ámbito de una empresa sólo responden penalmente las personas físicas que intervinieron, y la sociedad no sufre pena.

Sin embargo, en función de una necesidad de no dejar impunes totalmente a las sociedades desde las cuales se han cometido delitos, se introdujo en el Código Penal el artículo 129 que prevé consecuencias accesorias, que son medidas similares a las penas, y que se aplican a las personas jurídicas.

Estas consecuencias son accesorias de una pena impuesta a alguna persona física, por lo cual es necesario individualizar al autor del hecho para poder aplicárselas a la sociedad.

En doctrina fueron calificadas como medidas de seguridad pero en realidad no lo son, como señala Silva Sánchez, porque para poder aplicar medidas de seguridad en sentido estricto, sería necesario que el destinatario de la medida hubiera delinquido ya que el fundamento de tales medidas es la presunción de que el sujeto volverá a hacerlo, lo cual en el caso de las personas jurídicas en España, no es posible.

Por otra parte, también difieren de las medidas de seguridad, en que repercuten sobre otros sujetos distintos de aquél al que están dirigidas, como son los socios inocentes y los empleados, que pueden verse perjudicados seriamente sin haber incurrido en ningún ilícito. En realidad son medidas administrativas.

3. v.- Siendo una de las finalidades el evitar el enriquecimiento ilegítimo del ente, las penas para éste pueden incluir el comiso de la ganancia espuriamente obtenida.

Otras posibles sanciones para el ente son: multa, disolución, interdicción, suspensión, imposición de un veedor judicial, cierre definitivo o por tiempo determinado, exclusión de las licitaciones públicas, interdicción de emitir títulos, interdicción de emitir cheques, confiscación del objeto de la infracción, difusión de la sanción aplicada, etc..

4.- Plano dogmático.- I.- Como ya se adelantó, este es el plano en el que se analiza si las personas jurídicas tienen capacidad de acción, de culpabilidad y de pena, y cuál es la categoría de las penas que se les debe aplicar.

Dice Zaffaroni¹⁰ que la cuestión se resuelve según se adopte la teoría de la ficción o la de la realidad.

Savigny y Gierke –entre muchos otros- trazaron sus teorías en el marco de la búsqueda de respuesta al planteo de cuál es el concepto de sujeto de derecho.

Malamud Goti¹¹ explica que si sostenemos la teoría de la ficción (Savigny), la sociedad es un recurso técnico para realizar el tráfico comercial y patrimonial, es una pura abstracción que designa individuos agrupados detrás de ella. Como conclusión de eso, sigue que las sociedades carecen de voluntad, su objeto nunca puede ser la comisión de ilícitos por ser extraño a su destino, y los actos ilícitos del administrador no pueden alcanzarla porque exceden su mandato. Sin embargo, ello no obstaría a que en el plano administrativo pueda tener que responder la sociedad por actos ilícitos.

Si seguimos la teoría de la personalidad real (Gierke), el ente es un tercero respecto de los integrantes y la responsabilidad deriva de los actos propios de cada uno. Esta teoría recoge un hecho cierto que es que la empresa condiciona el comportamiento de sus integrantes, que deben conformar su conducta a los mecanismos, exigencias y conveniencias de la sociedad, y además utilizan los recursos técnicos y económicos de la sociedad para cumplir la finalidad. En este orden de ideas, sería posible la atribución de responsabilidad a la sociedad.

¹⁰ Eugenio Zaffaroni "Tratado de Derecho Penal" t. III pág. 55.

¹¹ Jaime Malamud Goti "Persona jurídica y penalidad" pág. 42.

4. ii.- Como ya se adelantó, quienes se oponen al reconocimiento de las personas jurídicas como posibles sujetos activos de delitos, plantean objeciones sobre la base de varios argumentos.

En breve síntesis¹², señalan la incompatibilidad de la persona jurídica con las categorías dogmáticas de acción y culpabilidad, y también con la función y esencia de la pena, que son conceptos elaborados a partir del sujeto individuo.

Como exponente del rechazo total, cabe citar a Luis Jiménez de Asúa, que basándose en múltiples argumentos, sostenía que las personas jurídicas no pueden ser autoras de ilícitos porque carecen no sólo de capacidad para cometer un delito, sino también de la conciencia de la antijuridicidad, e incluso de la posibilidad de obrar intencionalmente, y concluía que aplicar las categorías de la participación criminal a las personas jurídicas es una ficción.

Por otra parte, señalaba que aplicar sanciones a personas jurídicas necesariamente implicaría sancionar a inocentes como ser los socios que no participaron del acto ilícito, a quienes se estaría aplicando sanción sin culpabilidad alguna.

En cambio, a su criterio, nada obsta a que aplicada una sanción penal a la persona física que resultara autor del hecho, se agregara alguna sanción administrativa para la persona jurídica.

¹² Ver Silvana Bacigalupo "La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas ..." pág. 128 y sigs.

Como forma de resaltar el contraste con las teorías antiguas, cabe tener presentes las conclusiones de S. Bacigalupo¹³ en sentido de que la idea del individuo como punto de partida de la dogmática penal ha ingresado en una fase de cambio y está en profunda crisis, porque no explica ni soluciona las numerosas situaciones a las que el derecho penal debe enfrentarse. A partir de allí la autora considera abierta la discusión para el desarrollo de una teoría dogmática de la responsabilidad de entes colectivos.

4.- III.- El centro del problema es que los conceptos jurídicos están elaborados desde la idea del sujeto como individuo, es decir como persona física. La cuestión es si el individuo es el único sujeto posible en el Derecho Penal, o si la persona jurídica también lo es.

Ahora bien, de admitirse la responsabilidad de la persona jurídica, se impone esclarecer los presupuestos de responsabilidad del ente, a saber los actos de qué personas físicas son los que se atribuyen a la misma y generan su responsabilidad y en qué condiciones. Una vez determinado eso, si deben ser sancionados tanto la persona jurídica como su órgano por el mismo hecho o la sanción a uno excluye las demás.

En caso de negarse la punibilidad de las personas jurídicas, corresponde analizar la conveniencia de ampliar los regímenes de medidas de seguridad o de sanciones

¹³ Silvina Bacigalupo op. cit. pág. 340.

administrativas, lo cual si bien bajo otra denominación, está orientado en el mismo sentido.

Esto último aconteció en España al sancionarse el artículo 129 del Código Penal que introdujo las consecuencias accesorias.

Debe tenerse especial cautela en este punto, ya que si se niega la responsabilidad penal de las personas jurídicas, la forma de entrar con estas sanciones puede ser más lesiva de garantías constitucionales que una verdadera pena, ya que se podrían llegar a aplicar sin juicio -en caso de que el juicio se dirija sólo contra personas físicas-, con las obvias consecuencias nefastas para el derecho de defensa, sin entrar en detalles acerca de que se estaría aplicando una pena sin siquiera intentar efectuar el juicio de culpabilidad, aún con la especial configuración de la categoría de culpabilidad tratándose de personas jurídicas.

4.- iv.- La falta de capacidad de acción del ente, es un planteo que se basa en su incapacidad de voluntad.

Primeramente parecería que esta postura no observara al ordenamiento jurídico en forma global, ya que para diversas ramas del derecho no se cuestiona en absoluto si las personas jurídicas son sujetos, por ejemplo, nadie duda que pueden contratar y que tienen obligaciones frente a los Fiscos, sin embargo en derecho penal es uno de los temas más debatidos.

De todas maneras, no deben mezclarse conceptos civiles y penales -pese a que hacerlo simplifica la respuesta al planteo- porque la ficción que da sustento a la capacidad de

acción en el plano civil no debería admitirse en el penal. La acción que estos críticos dicen que el ente no está en condiciones de realizar, es aquella entendida en sentido penal, es decir como acción final, en cabeza de quien tiene el dominio consciente del hecho dirigido hacia el fin, y no como mera posibilidad física de actuar.

Si para que haya delito se requiere entre otras cosas una acción final¹⁴, no parece posible atribuirle intencionalidad ilícita al ente.

Zaffaroni advierte en esta misma línea negatoria, que la redacción del artículo 34 del Código Penal argentino no deja lugar a dudas de la incapacidad de acción de las personas jurídicas, ya que se refiere claramente a la acción humana¹⁵.

Cabe acotar que no faltaron negadores de la capacidad de acción de la sociedad entendiéndola como incapacidad natural de acción, sobre la base de que no hay ninguna acción que la sociedad pueda realizar por sí con independencia de alguna persona física.

Sin embargo esta negación se refuta con el hecho de que los órganos deciden y actúan por la sociedad. Las personas físicas que actúan por el ente dando vida a sus órganos dentro de lo reglado por el estatuto social, realizan acciones atribuibles a la sociedad -y no a sí mismos como personas

¹⁴ Se entiende que lo que permite imputar un hecho a un sujeto es la intencionalidad con que lo realizó, es decir que realizó la acción con una finalidad determinada (Weizel). Ver supra punto III. 2. "Autores".

¹⁵ Eugenio Zaffaroni "Tratado de Derecho Penal" t. III pág. 58.

físicas-, más allá de la compleja discusión acerca de en qué carácter cabe tal atribución (ficción o realidad).

Consecuentemente, sin ser necesario determinar si se trata de una ficción o de una realidad, es un hecho objetivo que hay acciones que pueden ser atribuidas a la persona jurídica. Ejemplifica Tiedemann echando mano de obligaciones civiles, que cuando la persona jurídica contrata, no hay dudas de que realiza una acción y que el hecho de que se exprese a través de un representante no significa que no sea una acción de la persona jurídica.

Asimismo debe tenerse presente que la persona jurídica es destinataria de obligaciones, lo que demuestra que necesariamente debe tener capacidad de acción (Hirsch y Tiedemann), ya que de lo contrario nunca podría cumplirlas y por ese motivo el legislador no las hubiera previsto. Por otra parte, que puedan cumplir sus obligaciones implica que también pueden lesionar los respectivos bienes jurídicos.

Estos argumentos son de pura lógica, pero en realidad persiste la dificultad de cómo atribuir una acción a la sociedad.

Gracia Martín evoca las normas distributivas mediante las cuales se atribuyen deberes, por ejemplo un bebé puede tener obligación de pagar impuestos, lo cual no significa que él mismo pueda cumplir con esa obligación. De ello se sigue que las obligaciones no se relacionan con la capacidad de acción, ya que la norma atribuye deberes sin interesarle si el destinatario tiene capacidad de acción para cumplirla, y la

sanción prevista para el incumplimiento de esa obligación, no es necesariamente una pena, sino que pueden ser consecuencias jurídicas reparadoras, asegurativas o preventivas¹⁶.

La incapacidad de acción se centra en la incapacidad de voluntad, pero las normas que rigen la vida de las sociedades, expresamente prevén los mecanismos de conformación y exteriorización de la voluntad de éstas. No hay inconveniente en que la sociedad a través de sus órganos conozca el tipo objetivo de un delito y decida realizarlo. von Liszt decía que quien puede concluir contratos, puede concluir contratos usurarios.

De todas maneras el principal argumento con el que esta postura crítica negatoria fue rebatida es que la teoría de la participación criminal admite incluso para personas físicas individuales, la responsabilidad de quien no ha realizado la acción, por ejemplo el caso de coautoría o de autor mediato¹⁷.

Consecuentemente, la incapacidad de acción no impide atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas.

4.- v.- Otro de los supuestos obstáculos para reconocer carácter de sujeto a la persona jurídica en materia penal, es su invocada incapacidad de culpabilidad¹⁸ por faltarle

¹⁶ Luis Gracia Martín "Responsabilidad de las personas jurídicas" pág. 65.

¹⁷ Silvina Bacigalupo op. cit. pág. 148.

¹⁸ Conf. *supra* Capítulo II. Culpabilidad es reprochabilidad como merecimiento de pena derivado de no haber adaptado la acción al conocimiento que se tiene de la norma; pudiendo el sujeto haberse motivado en la norma para actuar, no lo hizo.

inteligencia y voluntad. El restante, la imposibilidad de cumplir con el fin de la pena¹⁹.

La crítica se centra en que la persona jurídica carece de capacidad de culpabilidad entendida como posibilidad de motivarse en la norma en función de su autodeterminación.

Esta oposición sobre la base de la incapacidad no pudo ser sorteada por varios autores, que consideran insalvable el impedimento de comprender la criminalidad del acto y dirigir sus acciones conforme a esa comprensión, postura que ha llevado a sostener que en el caso de las personas jurídicas la culpabilidad es siempre por el hecho de otro o al extremo de afirmar que tratándose de personas jurídicas, la punibilidad no requiere culpabilidad.

Otra posibilidad es la sostenida por el Tribunal Constitucional español en varias sentencias, en sentido de que el principio de culpabilidad debe aplicárseles de una manera distinta que a las personas físicas.

Diversas posturas doctrinarias²⁰ trataron el tema desde ópticas variadas, algunas preservando el concepto de culpabilidad tradicional, delinearon otro distinto, válido sólo para las personas jurídicas sobre la base de la imputación en función de una teoría de elevación del riesgo específico del ámbito de la empresa, en que la realización de un riesgo típico de la actividad empresarial, es una condición objetiva de sanción -Heine-.

¹⁹ Conf. supra Capítulo II, distintas teorías sobre el fin de la pena.

²⁰ Analizadas por Silvína Bacigalupo en "Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas".

O también la teoría del injusto del sistema según la cual el injusto cometido en la empresa es el que lesiona bienes jurídicos compatibles con la filosofía de la empresa, cuya responsabilidad puede recaer sobre la empresa o sobre sus miembros -Lampe-.

Otras en cambio, reelaboraron el concepto tradicional haciéndolo aplicable a personas tanto físicas como jurídicas, en términos de culpabilidad de organización en palabras de Tiedemann quien postula fundar la culpabilidad de las personas jurídicas no en un aspecto psicológico, sino como no adopción de las precauciones necesarias para garantizar el desarrollo ordenado de la actividad de la empresa²¹.

O derivando la culpabilidad de la empresa y sus órganos por no haber tomado las medidas necesarias para garantizar un negocio dentro de la ley, trazan el concepto de culpabilidad acumulativa -Hirsch- según la cual se traslada la culpabilidad del que actuó en representación de la empresa, a ésta.

La culpabilidad que por razones obvias no puede tener la persona jurídica es la de contenido psicológico, pero no se puede negar que el ente obra con libertad societaria y en ese sentido se autodetermina, como también lo hace cuando firma un contrato obligándose, y puede serle reprochado el uso que hace de esa libertad social.

²¹ Conf. M. García Arán "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas" pág. 53 y Luis Gracia Martín "Responsabilidad de las Personas jurídicas" en "Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos ..." pág. 62.

Bacigalupo²² sostiene que para compatibilizar el principio de culpabilidad con la responsabilidad penal de las personas jurídicas debe tomarse un concepto amplio de culpabilidad entendido como responsabilidad social (Tiedemann), y que la capacidad de culpabilidad podría ser regulada normativamente por el legislador (Baumann).

Por lo tanto, para Bacigalupo, los hechos individuales se deben considerar como delitos de la persona jurídica en tanto ésta a través de sus órganos o representantes haya omitido las medidas de cuidado necesarias para garantizar una conducción ordenada, no delictiva de los negocios. El reproche que justificaría la imputación de la acción a la persona jurídica y su sanción sería un "momento omisivo".

También se habla del "interés público preponderante"²³ como justificación a la aplicación de sanciones a las personas jurídicas sin que se verifique culpabilidad, o el reemplazo de ésta por criterios de proporcionalidad, que sin las características de la culpabilidad que los entes ideales no llegan a cumplir, igualmente se traduzca en un tope al poder punitivo del Estado.

Estas tendencias a eliminar el requisito de culpabilidad para atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas tienen un exponente fundamental en Schönemann, que piensa que debe dejarse de lado el requisito de la culpabilidad en los

²² Enrique Bacigalupo "Responsabilidad penal de las personas jurídicas" en "Derecho Penal Económico" págs. 77 y 78.

²³ Maximiliano Rusconi "Participación criminal" pág. 186.

casos en que no se pueda perseguir al autor individual, si el acto ilícito fue en beneficio del ente y no hubo adopción de medidas para evitar el daño.

Ello, sobre la base de una urgencia preventiva nacida de una suerte de estado de necesidad que obliga a sancionar al grupo por los hechos ilícitos realizados con espíritu de empresa en interés de ésta, ante la falta de medidas de vigilancia, cuando no sea posible individualizar al autor con seguridad, desligando así la sanción del concepto de culpabilidad²⁴.

Encarada la cuestión desde el punto de vista contrario, es interesante la observación que efectúa Rusconi, partiendo de que, como se dijo, es frecuente que las empresas tengan organizaciones administrativas complejas, despersonalización de las decisiones y fragmentación de la Intervención de diversos agentes en procesos únicos, condicionamientos sobre las personas físicas que toman decisiones, disociación entre decisores y ejecutores, y entre ambos y los que se benefician con el ilícito.

Esa situación lleva a que en ciertos casos, el hecho de que responda penalmente una persona física por el delito de la empresa, también implica aplicar una pena que no se corresponde adecuadamente con el grado de culpabilidad del

²⁴ Conf. Bajo Fernández en "Hacia un nuevo derecho penal: el de las personas jurídicas" pág. 128, L. Gracia Martín "Responsabilidad de las personas jurídicas" pág. 55 y Rodríguez Estévez en "El derecho penal en la actividad económica" pág. 281.

sujeto²⁵, porque éste puede ser muy inferior al correspondiente al injusto realizado.

Actualmente hay una tendencia a estudiar el fenómeno como delitos cometidos en la actividad de una agrupación (en alemania: Verbandstat), según la cual la base para aplicar la sanción no es la realización del tipo sino el conjunto de actividades de una agrupación; por ejemplo Marxen habla de la "disposición criminal de la agrupación" siendo que hay cosas que las personas hacen en ese marco, que solos no harían.

4.- vi.- En cuanto al obstáculo derivado del fin y de la personalidad de la pena, también las críticas son de varias clases.

Las de corte ético, originadas en las corrientes que asignan un contenido de esa naturaleza a la sanción, advierten que los delitos económicos carecen de reproche social, por lo que entienden que la pena no estaría justificada -no sólo para las personas jurídicas, tampoco para los sujetos individuales-, y cabrían meramente sanciones civiles o administrativas. Se aprecia que los reparos de esta índole no se ajustan a la realidad social y económica actual que exige un control de las actividades ilícitas de las sociedades.

Se oponen a la sanción penal a la persona jurídica también quienes entienden que la pena tiene una finalidad retributiva de hacer sufrir o sentir un mal al autor del delito,

²⁵ Maximiliano Rusconi "Participación criminal" pág. 182.

porque no tendría utilidad alguna ya que los entes morales carecen de capacidad de sentir.

Por su parte, la crítica acerca de la imposibilidad de aplicar pena a la sociedad sobre la base de que no es posible imponerle prisión, no se sostiene, desde el momento que existen numerosos tipos de penas, no sólo la de prisión.

También se objeta una afectación del principio de personalidad de las penas, ya que al aplicarse una sanción a la persona jurídica, se estaría sancionando también a personas físicas que no lo merecen, como por ejemplo los socios que votaron en contra de la decisión ilícita.

Sin embargo, no debe perderse de vista que la persona jurídica sobre la que recae la sanción es un ente diverso de sus socios, quienes, por otra parte, saben que ser socio de una empresa comercial, involucra algunos riesgos -Hirsch-.

Pese a las objeciones, puede decirse que con las sanciones a personas jurídicas, se cumple el fin de la pena en la medida que no se sostenga la teoría retributiva²⁶, porque la pena aplicada como consecuencia de un delito realizado por una persona jurídica, cumple tanto con los objetivos de prevención especial cuanto general.

En cuanto al alcance de prevención general se ha dicho que no hay diferencia entre el efecto que una multa aplicada a

²⁶ Aunque también se ha sostenido que la imposición de una pena por el uso indebido de la libertad social del ente, tiene por fin la limitación de la libertad económica y por lo tanto la función de la pena es la retribución (von Weber); conf. S. Bacigalupo op. cit. pág. 133..

una empresa provoca en otras de su clase, y el efecto que la multa a una persona física provoca en otras.

Se ha sostenido también que la pena aplicada a una persona jurídica carece de efecto alguno en el plano especial, porque quienes deben ser desalentados de cometer nuevos hechos similares son las personas físicas que actuaron directamente en el ilícito, careciendo de sentido pretender desalentar a la sociedad, cuya voluntad se conforma con la de los sujetos individuales que la integran y dirigen.

Sin embargo, las consecuencias penales de los ilícitos cometidos por los directores o representantes, los van a alcanzar en función de las penas que ellos merezcan por su intervención como autores o partícipes de los hechos y no de la que corresponda a la sociedad, cuya finalidad está orientada a ésta y no a sus dirigentes.

5.- Aspectos de política criminal.- i.- La política criminal es la política del derecho penal y se maneja con valores a partir de los cuales se dictan las normas que están orientadas a ordenar el funcionamiento de la sociedad, siguiendo la línea de los valores elegidos.

El respeto y la preservación de tales valores considerados superiores justifica el recorte de algunos derechos individuales, por ejemplo, se tolera la restricción parcial de la libertad de cada individuo como algo necesario para respetar los derechos de los demás.

En el plano de la política criminal se determina si es conveniente incriminar ciertas conductas y en qué medida es

ventajoso hacerlo. El proceso de tipificación debe pasar por un análisis previo relativo a la necesidad de que determinado bien jurídico sea protegido, en ese caso de qué índole debe ser la protección, la justificación, la necesidad de incriminar sólo la afectación dolosa o también culposa, etc.

Determinar si las personas jurídicas serán responsables penalmente o en un plano meramente administrativo, son cuestiones que sólo pueden ser resueltas por la vía legislativa, es decir que el régimen aplicable será lo que resuelvan los respectivos sistemas jurídicos positivamente.

A partir de admitir la posibilidad teórica de aplicarles sanciones penales a las personas jurídicas, corresponde determinar si es conveniente hacerlo.

En caso afirmativo, como se dijo, sobreviene la cuestión de la criminalización, es decir la elección de qué infracciones se elevarán a la categoría de delitos que pueden ser atribuidos a los entes ideales, y qué tipo de sanciones son las apropiadas.

Una vez fijado ello, debe establecerse también cómo concurren las sanciones a las personas jurídicas con las de las personas físicas que obraron por éstas.

5.- ii.- En cuanto a la conveniencia de prever que las sanciones penales alcancen a las personas jurídicas, la primera reflexión que despierta el tema a nivel intuitivo, es que acreditado un delito y determinada en el mismo la injerencia de la persona jurídica con las características particulares de culpabilidad ya comentadas, pensar que quede

impune, provoca irritación y sentimiento de que se trata de una injusticia.

Tras ello, cabe matizar esa primera opinión, advirtiendo que una sanción administrativa no dejaría el hecho impune. Pero las particularidades de la sanción administrativa, entre ellas la falta de reproche ético o estigmatización que involucran, especialmente en el caso de algunos delitos, no colman la expectativa.

Otro matiz está dado por la circunstancia de que las personas físicas que hicieron la maniobra serán castigadas por su intervención en el hecho, por lo cual también puede decirse que el hecho no ha quedado impune. Sin embargo luego de analizado, tampoco tranquiliza, si se tiene en cuenta el considerable daño que puede causarse desde el ente ideal, la mayor peligrosidad y en algunos casos también mayor reprochabilidad que envuelve el accionar cometido en el seno de una empresa que desde la individualidad; ello, sin contar las dificultades para la identificación del autor, aunque por su calidad de procesales no deberían interferir con decisiones de política criminal.

5. iii.- En síntesis, y en palabras de Silva Sánchez, puede sintetizarse que quienes afirman la necesidad de aplicar consecuencias penales a las personas jurídicas, se basan en tres grandes líneas argumentales. La primera es que no siempre es posible sancionar penalmente a las personas físicas por los delitos cometidos en la empresa; la segunda sostiene que aún si las personas físicas pudieran ser

sancionadas, esa respuesta se presenta como insuficiente frente a la criminalidad económica; en tercer lugar, las sanciones administrativas no son adecuadas a la criminalidad organizada que mayormente se da en la empresa.

5. iv.- El tema ha sido abordado por la doctrina con argumentos diversos. Bajo Fernández, entiende que habría que enmarcar la cuestión en un hipotético derecho sancionador penal de las personas jurídicas, distinto del derecho penal común, así como por ejemplo existe el derecho penal de menores con sus particularidades, podría existir el derecho penal de las personas jurídicas.

A este interrogante Silva Sánchez²⁷ responde en forma negativa. Dice este autor que las necesidades de política criminal no tornan imprescindible sancionar a la sociedad con penas ni afirmar que la sociedad ha cometido delitos.

Considera que las penas privativas de libertad e inhabilitaciones a los directores o representantes que intervinieron en el hecho, sumadas a una sanción monetaria al ente, tienen mayor eficacia preventiva especial y general.

Entiende que la acción penal debe dirigirse a las personas físicas que conforman la voluntad social, que son quienes controlan la sociedad y rigen su destino. Las sanciones que recaen sobre la persona jurídica no causan ningún efecto preventivo sobre los sujetos que intervinieron personalmente en la realización del delito y aún después de eso, pueden seguir dirigiendo otras sociedades.

²⁷ Jesús Silva Sánchez "Responsabilidad penal de las empresas ..." pág. 361.

Sin embargo, las aludidas objeciones omiten tener en cuenta que la prevención en relación a las personas físicas que actuaron por la persona jurídica no debe buscarse a través de la pena aplicada a la sociedad, sino de la que les corresponda a ellos mismos por su intervención en el hecho.

Silva Sánchez en un trabajo posterior²⁸ admite que la pena de prisión a las personas físicas deja intacta la estructura que promueve la comisión del hecho ilícito, siendo que la organización de la persona jurídica no se ve afectada, lo cual no significa en modo alguno que deba prescindirse de la responsabilidad penal individual, sino que corrobora que la senda de la responsabilidad acumulativa -no alternativa-, es la más adecuada para enfrentar la criminalidad de la empresa.

Por otra parte, en caso de aplicarse multas a las personas físicas, no puede descartarse que la empresa les reintegre el importe, con lo cual éstas ni siquiera van a sentir los efectos de la sanción, en tanto que la empresa tampoco, porque la graduación de una multa a ser aplicada a una persona física, seguramente arrojará un monto muy inferior al que le correspondería a la persona jurídica. De esa manera ciertas sanciones aplicadas solamente a la persona física carecerían de efecto alguno tanto para ésta como para la empresa.

²⁸ J. Silva Sánchez "La responsabilidad penal de las personas jurídicas y las consecuencias accesorias del art. 129 del C.P.", en "Derecho Penal Económico" pág. 317.

Este tema se relaciona con otro de los mencionados, que es la vinculación que debe darse entre la pena aplicada a las personas jurídicas y aquella que corresponde a sus órganos.

5.- iv.- Malamud Goti enfoca con un criterio impecable la cuestión de la conveniencia de sancionar personas jurídicas, que en realidad no difiere de la opción que se presenta en torno de criminalizar infracciones para personas físicas.

Señala que la aplicación de una sanción penal exige un trámite engorroso con etapas que necesariamente deben cumplirse para individualizar al autor, establecer que ha obrado culpablemente, que no obró con error, etc., y culmina con la imposición de un castigo que tiene gravedad y acarrea implicancias como la estigmatización.

Mientras tanto, la aplicación de una sanción administrativa sólo consiste en advertir que se ha transgredido el orden, tras lo cual se impone el castigo que tiene un sentido utilitario dado por un cierto efecto intimidatorio.

De esa forma, una opción es vincular esa conducta al incumplimiento de un reglamento y la otra a un tipo penal. La elección de cuál de las dos respuestas debe dar el Estado a un ilícito, es de índole práctica y estratégica.

5.- v.- Otro de los aspectos que pueden presentar dificultades en relación a la aplicación de sanciones penales a personas jurídicas es el referido a cuáles son los delitos que la motivan.

Por razones obvias, hay algunos delitos que en modo alguno pueden ser cometidos por personas jurídicas, como por ejemplo la bigamia o la violación, por lo que no tiene sentido ni consecuencia alguna incluirlos.

Existe más de una forma de legislar esta cuestión. Puede optarse por incluir una cláusula universal en la parte general del Código Penal que de esa manera alcance a todas las figuras, o puede expresarse separadamente en cada tipo de la parte especial.

En el Código Penal francés se incluyó la norma general, con una remisión a las especiales, de modo que se prevé responsabilidad penal de las personas morales sólo en los casos previstos por la norma que tipifica cada delito.

5.- vi.- Penas para el ente.- a) Queda planteado como tema de análisis, si como dice Silva Sánchez, una pena de prisión efectiva, aunque corta suficientemente complementada con una pena pecuniaria, en el campo de la delincuencia económica no es más eficiente que una sanción al ente.

No debe perderse de vista que una multa puede ser tomada como costo por la empresa, prevista y previsionada de antemano, y de esa manera su efecto punitivo queda totalmente diluido.

Para evitar esa posibilidad, en España existe una norma²⁹ que dispone como principio, que el establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la comisión de las

²⁹ Artículo 131 ap. 2 de la ley 30/92. Conf. Bajo Fernández en "Hacia un nuevo derecho penal: el de las personas jurídicas" pág. 129.

infracciones tipificadas no resulte más beneficioso para el infractor que el cumplimiento de las normas infringidas.

Por lo dicho es que al dictarse las normas que prevén legislativamente el rango de montos de las posibles penas pecuniarias, debe tenerse en cuenta que pueden tener que ser aplicadas tanto a pequeñas empresas como a grandes integrantes de grupos multinacionales, circunstancia que hará variar notoriamente la graduación.

b) También debe tenerse presente que la pena que se imponga a la sociedad –como a cualquiera- no debería afectar a terceros.

Surge así el problema del perjuicio para los socios inocentes y para los empleados, para los cuales una medida contra la empresa tendría efectos perjudiciales pese a su falta de culpabilidad, y tal vez incluso su falta total de intervención en el hecho.

Consecuentemente tanto en el momento de prever penas tales como disolución o suspensión del ente, como por supuesto en el de aplicarlas, hay que tener en cuenta los efectos colaterales que su implementación puede producir, por ejemplo cerrando una planta que contamina, desaparece el peligro generado por esa fuente de contaminación, pero a la vez quedan sin trabajo todos los empleados, o se deja de producir algún medicamento o producto útil y necesario.

c) Por otra parte, el cumplimiento de las penas por parte de las sociedades puede ser eludido con relativa facilidad recurriendo a cambios de personería o de representantes,

disoluciones, reorganizaciones, etc.. Por ejemplo en caso de retirarse la autorización para operar en cuentas bancarias, sería relativamente sencilla la elusión del castigo mediante el uso de cuentas abiertas a nombre de algún directivo o empleado, o cambiar la denominación de la cuenta.

Por eso sería conveniente en ocasión de implementarse estas penas, prever también medidas de aseguramiento del cumplimiento de las mismas, sean legislativas o reglamentarias.

d) Teniendo en cuenta que la pena también puede estar orientada a la reparación del daño causado, y es aconsejable que así sea, otra pena que es factible implementar, es la de efectuar determinadas prestaciones obligatorias, especialmente tratándose de personas jurídicas, que se supone cuentan con poder adquisitivo.

En el caso de la evasión tributaria las prestaciones reparatorias podrían consistir en algún servicio social que naturalmente corresponda prestar al Estado, dependiendo de la actividad propia de la empresa de que se trate. Si es del rubro alimentario, por ejemplo podría efectuar prestaciones en comedores comunitarios, si se trata de servicios médicos, podría atender una determinada cantidad de pacientes derivados por hospitales públicos, etc.

e) En el artículo 131-39 del Código Penal nuevo francés, se prevén para aplicar a las personas jurídicas, las sanciones de multa, disolución social, prohibición de ejercer una o más actividades profesionales o sociales a título definitivo o por

cinco años o más, control judicial de la gestión de la persona moral por cinco o más años, cierre definitivo o por un lapso mayor de cinco años a los establecimientos utilizados para cometer la infracción, prohibición de recurrir al ahorro público en forma definitiva o por una duración de cinco años o más, prohibición de emitir cheques o utilizar cartas de pago por cinco o más años, confiscación de la cosa utilizada o destinada a cometer la infracción y difusión por la prensa de la pena recaída a costa del condenado.

Una característica que debe señalarse del régimen francés es que por la forma en que está redactado el artículo que contiene las previsiones de penas para la persona moral, la multa del apartado 131-37, se aplica siempre, aún en ausencia de expresa previsión de la norma especial, a diferencia de las restantes penas, que sí deben estar señaladas expresamente en el tipo para poder imponerse³⁰.

f) Nada obsta a combinar penas con medidas de seguridad, como podrían ser la imposición judicial de un consejo de vigilancia, la realización de auditorías periódicas, obligación de presentación periódica de los estados contables, obligación de requerir al Juez autorización para realizar determinados actos³¹.

Es cuestión discutida en doctrina si es conveniente aplicar a las personas jurídicas, penas, medidas de seguridad o sanciones administrativas.

³⁰ Rudolf Hidalgo "Enterprise et responsabilité pénale".

³¹ Comentario de Maximiliano Rusconi al proyecto de Código Penal de Guatemala.

Bajo Fernández explica qué costo dogmático tiene cada solución al problema de la aplicación de sanciones a personas jurídicas; si se las considera penas, se afectan como ya se vio, los principios de culpabilidad y de personalidad de la pena; si se las considera sanciones administrativas, se afectan garantías procesales y si se las considera medidas de seguridad, se perjudican los conceptos de peligrosidad y se medida de seguridad³².

Si se admite la incapacidad de culpabilidad de la persona jurídica, no habría dudas de que sólo pueden aplicársele medidas de seguridad, que por su naturaleza apuntan a eliminar la peligrosidad de un sujeto que ha cometido un injusto penal inculpable.

Sin embargo, y si bien quedó superada la negación en base a tal argumento, aún admitiendo la culpabilidad de la persona jurídica, podrían aplicársele medidas de seguridad, porque habiendo generado un peligro para algún bien jurídico, el presupuesto de procedencia de tales medidas, se acredita igual.

g) Entre las soluciones posibles está la aplicación de sanciones administrativas, procedentes en caso de incumplimiento de reglamentos, cuya gran ventaja es la mayor sencillez de trámite -al menos en teoría- y requisitos para su aplicación, lo que desde el punto de vista de la respuesta estatal ante el ilícito, en cierta manera las torna más eficaces que las penas.

³² Bajo Fernández "Hacia un nuevo derecho penal: el de las personas jurídicas" pág. 117.

Por la manera sencilla y práctica en que soluciona los problemas para determinar si las personas jurídicas pueden ser responsabilizadas, la salida mediante aplicación de sanciones administrativas ha sido muy apoyada en doctrina.

En principio, los delitos dan lugar a la aplicación de penas al autor y partícipes, en tanto que las contravenciones hacen aplicables sanciones administrativas.

Se ha estudiado en profundidad la diferenciación entre ilícitos penales y administrativos, o delitos y contravenciones, y Malamud Goti³³ presenta como síntesis, que la primera distinción de las teorías cuantitativas (basada en la diferencia del monto de sanciones prevista para el hecho) y cualitativas (que tomaba la diferencia esencial del hecho), como también la basada en si la aplica un juez del poder judicial o un juez administrativo, son criterios absolutamente insuficientes que no dan respuesta al problema.

Reseña la postura de Núñez, para quien los delitos afectan derechos naturales o sociales de los individuos, en tanto que las contravenciones reprimen acciones que transgreden la actividad administrativa. Para Maurach, la falta administrativa es un mero acto de insubordinación, negligencia al incumplir obligaciones administrativas.

Malamud Goti expone también su criterio basado en el aspecto ético y en la estigmatización, conceptos ambos que permiten la distinción que se busca, porque la pena designa una conducta disvaliosa ético-socialmente y la estigmatiza, en

³³ Jaime Malamud Goti "Persona jurídica y penalidad" pág. 54.

tanto que la falta, que no tiene ese efecto en el plano social, se refiere al quebrantamiento de una función organizativa del Estado, es objetiva y no afecta un orden impuesto con sentido ético, sino una forma cualquiera de organizar que ese Estado impuso con sentido utilitario, como podría haber impuesto otra.

Bielsa³⁴ sostenía que el derecho penal administrativo debe ordenarse sobre la base diferencial del delito y de la contravención; el delito es un ataque al orden jurídico que la ley quiere restablecer, mientras que la contravención consiste en no cumplir el deber impuesto por la ley a todo administrado por una obligación de colaborar en el interés colectivo. La pena típica de la contravención, señala, es la multa.

h) En caso de optarse por responsabilizar a la persona jurídica penalmente, la sanción a aplicar, debería ser estigmatizante en términos comerciales, que es el campo en el que normalmente desarrollan su existencia los entes ideales y en el que se cometen los delitos económicos y tributarios.

Una sanción que consista en la prisión para uno o varios directores -salvo el caso de pequeñas sociedades, especialmente de tipo familiar-, a la empresa no le modificará su funcionamiento, e incluso puede llegar a no causarle ningún trastorno, lo cual en definitiva se traduce en que no va a tener mayor efecto, ni preventivo especial ni general.

³⁴ Rafael Bielsa "Naturaleza jurídica de la multa administrativa" publicado en J.A. t. 60 pág. 24.

Cuanto más grande sea la empresa, más desapercibido pasará ese tipo de sanciones porque los directores son fungibles y generalmente pueden ser reemplazados sin mayores dificultades. Lo mismo ocurre con las multas, que por importantes que sean, en caso de que el producto del delito sea conveniente en términos económicos, la multa debería ser de una gran magnitud como para lograr revertir esa situación y así desalentar la propensión al delito.

En este punto, ha de tenerse presente que cada ordenamiento debe responder a la realidad del país y época en que va a regir. De tal manera, siguiendo los lineamientos trazados por el profesor Bustos Ramírez, las soluciones que la política criminal ha dado en otros países, sirven desde el punto de vista académico y permiten recoger la experiencia de los sistemas que han aplicado soluciones a problemas similares, pero no pueden traspolarse sin adaptación a las costumbres y prácticas propias de cada lugar y tiempo, aspirando a que den los mismos resultados.

En este punto, ha de tenerse presente que cada ordenamiento debe responder a la realidad del país y época en que va a regir. De tal manera, siguiendo los lineamientos trazados por el profesor Bustos Ramírez, las soluciones que la política criminal ha dado en otros países, sirven desde el punto de vista académico y permiten recoger la experiencia de los sistemas que han aplicado soluciones a problemas similares, pero no pueden traspolarse sin adaptación a las

costumbres y prácticas propias de cada lugar y tiempo, aspirando a que den los mismos resultados.

Siguiendo ese orden de ideas, en países en que no hay conciencia de que la evasión fiscal constituye un grave delito y que debe ser reprimido, no es fácil encontrar un tipo de sanción que logre el efecto preventivo buscado. En la medida que no haya un auténtico reproche social hacia el evasor, la sanción difícilmente logre causar un efecto preventivo general, porque probablemente sea vista como un exceso de la administración o como una medida desproporcionada. Por otra parte, la aplicación de sanciones para generar el efecto buscado, debe aplicarse en forma pareja, sin excepciones discriminatorias, y sin influencias ajenas al juzgador.

De tal manera, en países en que haya esa creencia, también deben descartarse sanciones que sea fácil eludir, como la inhabilitación para operar en cuentas bancarias o la imposición de un veedor.

Diferente es el caso de una sanción que realmente estigmatice a la empresa traduciéndose, por ejemplo en la pérdida de clientes, y que podrá variar según la actividad a que se dedique.

Teniendo en cuenta esos factores, en tanto se trate de países con la señalada característica, la clausura se presenta como la pena que a la persona jurídica más efecto le va a producir.

i) Las consecuencias accesorias para la empresa, al estilo del artículo 129 del Código Penal español, es otra de

las posibilidades. Aún sin dirigir imputación penal a la persona jurídica, en caso de existir un injusto culpable llevado a cabo por alguno de los integrantes del ente facultados para exteriorizar su criterio, pueden aplicarse al ente.

A raíz de su entrada en vigencia en España se ha estudiado en qué categoría corresponde inscribirlas, siendo varias las soluciones posibles, ya que tanto se ha sostenido que son penas (Zugaldía Espinar y Muñoz Conde), que son medidas de seguridad cuyo destinatario es la persona física que cometió el ilícito (Mir Puig), que son medidas de seguridad que recaen sobre la persona jurídica, y que son consecuencias jurídico-administrativas no sancionatorias que se imponen en el proceso penal por razones de economía procesal (Gracia Martín y Bajo Fernández)³⁵.

El artículo 129 del Código Penal español, dispone, para los casos previstos, la posibilidad de imponer a las personas jurídicas, clausura temporal de hasta cinco años, o definitiva; disolución; suspensión de hasta cinco años; prohibición de realizar actividades de la clase de aquellas en las que se cometió el delito, temporal de hasta cinco años, o definitiva; intervención de la empresa de hasta cinco años.

Los casos previstos son los artículos 288 y 294-2 correspondientes a delitos societarios, y el artículo 520 del mismo código, que remite al 515 que prevé y castiga la asociación ilícita.

³⁵ Síntesis de J. Silva Sánchez.

5.- vii.- Una cuestión más a tener en cuenta, es cómo concurren las sanciones penales del ente con las de los órganos, funcionarios y/o empleados que intervinieron directamente en el hecho.

Los doctrinarios han debatido acerca de si la pena aplicada a la persona jurídica impide sancionar a los miembros de ésta por su responsabilidad criminal como autores del acto o si por el contrario, pueden o deben aplicarse sanciones a todos.

Para quienes sostienen que la persona jurídica es la autora del delito cometido por sus órganos, no encuentran motivos para sancionar a las personas físicas que intervinieron; en cambio, si se sostiene que la sanción de la persona jurídica deriva de los hechos ilícitos de sus órganos, todos ellos merecerán sanción.

Hay dos maneras de encarar legislativamente este tema, sea previendo que la sanción penal aplicada a la sociedad excluya la que corresponda a las personas físicas que intervinieron en el hecho, o lo contrario, es decir que ambos sufrirán pena.

La primera se basa en el principio *ne bis in idem*, según el cual sintéticamente, no puede juzgarse dos veces el mismo hecho, lo cual llevado al tema en análisis, sería afirmar que por un único ilícito, se estaría aplicando sanción penal dos veces.

Sin embargo, para que se acredite afectación a dicho principio, debe darse coincidencia de objeto, de sujeto y de

causa, por lo que en el caso en análisis, la objeción no se sostiene ya que aunque coincidan el hecho y la causa, no pasa lo mismo con el sujeto. A la persona jurídica se le aplicaría la pena que le corresponda y a los autores individuales y partícipes, otra, adecuada a su respectiva culpabilidad.

No cabe duda de que la segunda es la solución acertada, ya que de lo contrario se estaría dejando una inadmisibles franja de impunidad. No debe perderse de vista que las personas físicas que intervienen en el ilícito en representación del ente, han realizado un injusto ellos mismos, a título de autor o de partícipe, por el cual, acreditada su culpabilidad, corresponde aplicarles pena, independientemente de la que quepa al ente, que, como ya se dijo, es un sujeto distinto de sus órganos.

6.- Quién realiza los actos del ente.- i.- Como se proyectó en el punto 4.- iii.- de este capítulo, una vez determinada la posibilidad de responsabilizar penalmente a la persona jurídica, llega la ocasión de analizar los aspectos relativos a los presupuestos de responsabilidad del ente, a saber, los actos de qué personas físicas son los que se atribuyen al mismo y generan su responsabilidad y en qué condiciones, es decir si deben concurrir otros requisitos suplementarios.

Precisado que en un ordenamiento determinado procedan sanciones penales sobre la persona jurídica, corresponde determinar cuáles son las acciones que se le pueden imputar a aquella o las que sin atribuírsele como realizadas por ella,

guardan una vinculación de características tales que hacen que se le apliquen penas.

Como ya quedó dicho, es posible sostener la imputabilidad de la persona jurídica aún con las objeciones formuladas sobre la base de los conceptos de acción y culpabilidad contruidos a partir de la persona física. De tal modo, es necesario determinar cómo el hecho cometido por una persona física motiva la aplicación de una sanción penal a la sociedad, en tanto se cumplan ciertos requisitos y con las salvedades ya hechas respecto del principio de culpabilidad.

La adopción de una norma que permita efectuar esa atribución no parece violatoria del sistema penal en la medida que se admitan las particularidades del caso de las personas jurídicas, de las que se viene hablando. En este tema, especialmente la relacionada a la incapacidad natural de acción.

Si como sabemos, la persona jurídica puede realizar actos sólo a través de personas físicas, hay que establecer una regla objetiva según la cual tales hechos puedan motivar la aplicación de una sanción penal a aquella.

Las posibilidades serían que el acto de cualquier sujeto, incluso un empleado de la menor jerarquía acarrearía responsabilidad penal de la persona jurídica; que el sujeto deba reunir al menos cierta jerarquía, o que la persona jurídica sólo responda penalmente de los actos de sus directores. Aquí reaparece el problema del administrador de hecho y en relación a este tema, también tiene gran

relevancia la posibilidad de los directores de delegar funciones y de qué poderes va acompañada tal delegación.

Otra de las cuestiones relevantes es la vinculada a los alcances del mandato del sujeto que actúa, y si lo hace dentro de sus poderes o excediéndose, así como si el acto está relacionado al giro de la empresa.

Asimismo es importante determinar si el hecho tuvo lugar con beneficio para la empresa o si fue cometido por su cuenta o en su nombre.

6.- ii.- Establecer quién puede con su conducta dar origen a responsabilidad de la persona jurídica, se hace por la norma que prevé la sanción. Si éstas no contienen previsión al respecto, se aplica el derecho común, entrando en juego también algunas disposiciones de índole comercial.

En el plano del comercio, resultan relevantes las previsiones relativas a las facultades para obligar a la persona jurídica. Como ya se vio, la actuación de los sujetos ideales se funda en la representación. El representado -en este caso, la empresa- se obliga a aceptar los negocios efectuados por el representante y esa voluntad de aceptación da base a la imputación de estos negocios a aquél. De tal manera, las acciones de ciertas personas se imputan a la persona jurídica³⁶, en tanto estén dotadas de suficiente representación.

³⁶ En el ya comentado fallo del Supremo Tribunal alemán en el caso del lederspray, se aplicó la solución inversa, es decir que los hechos de la sociedad se atribuyeron a los gerentes y se les aplicó sanción penal sin acreditarse acabadamente qué actos realizó cada uno de ellos.

En el caso de las sociedades regulares, existen previsiones en la ley que atribuyen facultades, deberes y responsabilidades a las personas físicas que actúan por la empresa, y también las hay en el estatuto de la sociedad; esto no impide que pueda haber también -o solamente- administradores de hecho.

De tal manera, para determinar quién puede actuar por una sociedad, en primer lugar hay que determinar si es una sociedad regular o no. Son sociedades regulares aquellas que habiendo adoptado alguna de las formas típicas previstas en la ley, se encuentran registradas; en tanto, son irregulares aquellas a las que les falta alguno de esos requisitos. En caso de tratarse de una sociedad regular, se impone recurrir a la normativa que regula la vida del ente, tanto legal como estatutaria.

La administración de la sociedad anónima, como se vio, está a cargo del directorio y la representación pesa sobre el presidente del directorio, quien la obliga por todos los actos que no sean notoriamente extraños al objeto social.

En consecuencia, en sus relaciones con terceros, uno de los cuales es el Fisco, la sociedad anónima actúa en principio a través del presidente, aunque esto no obsta a que se otorguen poderes especiales para que otras personas realicen determinados actos en su nombre.

De tal manera, los actos de los dependientes autorizados a regir una operación de comercio o alguna parte del giro o tráfico de sus principales, comprometen la responsabilidad de

éstos (artículo 150 del Código de Comercio). Así, los actos de un empleado cometidos con los medios puestos a su disposición por el principal, comprometen la responsabilidad del ente de acuerdo a la norma especial³⁷.

Sin perjuicio de lo dicho, quien actúa por la sociedad, por regla y a menos que se exceda de su mandato, lo hace en cumplimiento de decisiones adoptadas en el órgano de administración.

Entonces, desde la óptica de la atribución de responsabilidad penal, no debe detenerse el análisis en el sujeto que exterioriza el acto en nombre de la sociedad, sino que debe extenderse a quienes contribuyeron a conformar la voluntad de realizar el hecho, ya sea por acción o por omisión. Deberá tenerse en cuenta si los directivos asintieron el acto o dejaron a salvo su opinión.

Para determinar por cuáles hechos de sus integrantes la sociedad deberá responder, Malamud Goti³⁸ dice que en el plano penal, debe determinarse si la acción es producto de una directiva emanada de la propia sociedad a través de sus órganos, pero lo decisivo para establecer la vinculación del hecho con la sociedad, es la relación entre la acción y el beneficio del ente, sin dudas la empresa deberá responder penalmente si se aprovechó del resultado del ilícito.

6.- iii.- Como ya se ha venido esbozando, existen dos criterios de atribución de responsabilidad penal a los entes

³⁷ CSJN Fallos 298:432.

³⁸ Jaime Malamud Goti "Persona jurídica y penalidad" pág. 46.

ideales: el castigo vicario, que coincide con el instituto de la responsabilidad por el hecho de otro -atribución de responsabilidad penal al ente-, y el castigo personal social -la sociedad responde por hechos de sus autoridades-.

El análisis de este tema también ha sido abordado por Silva Sánchez, que además se preocupó por la compatibilidad del sistema de atribución de responsabilidad a las personas jurídicas con la teoría general del delito clásica.

En este orden de ideas, individualiza al primer caso como el modelo de responsabilidad por atribución, que presupone la comisión de un hecho u omisión punibles, por una persona física que integra la empresa, que representa el criterio y voluntad de ésta, y respecto de quien se evalúa la concurrencia de las categorías de acción y culpabilidad tradicionalmente conflictivas en el marco de la persona jurídica, y la responsabilidad de ese sujeto se transfiere a la persona jurídica en función de la relación que tiene con ésta.

El problema que advierte Silva Sánchez en esta teoría, es que si hay un único hecho cometido por un único sujeto, por lo que sólo a éste se puede aplicar sanción penal, ya que de lo contrario se estaría afectando el principio *ne bis in idem*.

El otro modelo es el de la responsabilidad por hecho propio según el cual no hay transferencia alguna de la responsabilidad de las personas física a la jurídica, sino que aún sin individualizarse al autor individual, se aplica la culpabilidad por defecto de organización o en base a la actitud

criminal del grupo como fundamentos de atribución del hecho a la persona jurídica.

Este último se basa en la falta cometida por el órgano de la sociedad como tal, y siguiendo la enumeración de Malamud Goti³⁹, los supuestos de los que nace la posibilidad de imputar a la sociedad por el acto de su órgano o representante, son: 1. que el órgano o representante realicen la acción o participe en la misma; 2. que el órgano o representante se valgan de un instrumento carente del dominio del hecho –que puede ser un empleado-, y 3. que la omisión del órgano o representante de cumplir las obligaciones de control impuestas por el ordenamiento jurídico haya permitido la consumación del hecho aún sin su intervención o participación.

En este caso, no se presenta la dificultad derivada del frecuente inconveniente de no poder individualizar al autor individual, ya que aún de ser así, se puede sancionar al ente; sin embargo no es fácil explicar cómo se atribuye a la persona jurídica el defecto de organización que permitió que el ilícito ocurriera; ni en general, cómo concurren las categorías del derecho penal.

Silva Sánchez concluye que con ninguno de los modelos puede atribuirse a la persona jurídica un hecho antijurídico que la haga merecedora de pena, pero sí hay un estado de injusto que es base suficiente para imponerle consecuencias jurídico-penales, como por ejemplo las del artículo 129 del Código Penal español.

³⁹ Jaime Malamud Goti op. cit. pág. 83.

6.- iv.- Ya se ha recordado que el ente es sujeto de obligaciones y derechos independientes de aquellos de que son titulares sus socios y sus directores, y que la sociedad actúa a través de sus órganos.

Éstos, a su vez pueden actuar dentro de su competencia y mandato o fuera de ellos. En tanto, los actos ilícitos, pueden ocurrir mediante acciones que queden encuadradas dentro de dichos mandatos o fuera de ellos.

Frente a tal panorama, se ha sostenido que un delito cometido por un órgano de un ente que obró excediéndose de su mandato, no puede atribuirse a la sociedad. Sin embargo, en tanto el hecho haya sido realizado con los medios y en beneficio del ente, no hay motivo para excluir la responsabilidad de éste.

En esta materia es de suprema importancia determinar a quién benefició el hecho; si éste se traduce en beneficio para la empresa o para alguna persona física. En el primer caso, tratándose de una empresa que funcione en un país en que el ordenamiento admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas, ésta deberá responder. En el segundo, en cambio, será la víctima.

6.- v.- La Cámara Federal de San Martín⁴⁰ en un caso en que se denunció a un empleado bancario por el delito de desobediencia en función de no devolver a una ahorrista el dinero que tenía depositado y para cuyo retiro había obtenido

⁴⁰ C.Fed.San Martín Sala Ia. In re "Cannellotto, Alicia s/dcia.", art. 239 del CP", rta. 19-9-02. Fuente: www.eldial.com.ar

una orden judicial, en lo que aquí interesa, sostuvo que el banco es una persona colectiva o moral y sus fines se realizan a través de sus directivos, gerentes o administradores, que son quienes obran en nombre de la entidad, desarrollando su voluntad, y también por medio de sus empleados o agentes cuyo rol habrá de ser el de meros instrumentos materiales de ejecución, destinados a realizar en la faz práctica la voluntad del sujeto de existencia ideal, por lo cual en el caso, el gerente era la propia institución bancaria personalizada en un dependiente.

Otro caso jurisprudencial que merece ser recordado, es el de la Corte Suprema de Fallos 298:432, en que el dictamen del entonces Procurador General de la Nación, señala la polémica doctrinaria sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas y brinda un parámetro para la atribución de responsabilidades, indicando que para establecer cuándo la infracción se imputa al ente ideal, debe determinarse si de ser lícita la operación hubiera sido atribuible al ente. Si aplicando la ley, el estatuto o la reglamentación de la persona jurídica, resulta posible imputar a ella la actividad cumplida por ciertas personas físicas, en el caso de operaciones normales, ese acto similar pero cumplido ilícitamente, también será atribuible al ente.

En ese caso, se trataba de un empleado jerárquico que había realizado unas operaciones en la forma que habitualmente lo hacía y sostiene el Procurador que si un banco dispone que las operaciones que concierte y autorice un

empleado generarán respecto de la institución derechos y obligaciones en el orden comercial, no existe razón que autorice a desvincularla en el caso de que dicha operación hubiese sido realizada en forma antijurídica.

Debe destacarse que el sujeto en cuestión no era un director, sino un empleado, pero la práctica y los precedentes llevaron a considerar que aún tratándose de un subordinado, las decisiones de éste obligaban al banco para el que trabajaba, de modo que no quedan dudas de que la institución le había conferido facultades suficientes.

Por otra parte, la responsabilidad que se atribuye a título personal a las personas físicas que intervinieron en el hecho, se rige por las previsiones del artículo 45 del Código Penal (Fallos 291:55, 300:100).

6.- vi.- Siendo Francia un país que recientemente incorporó a su legislación el instituto de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, son interesantes los muchos análisis doctrinarios de las aristas que presenta el tema y la jurisprudencia que ha dado respuesta a algunas.

En Francia la doctrina se ha inclinado a favor de la responsabilidad de la persona moral a título de autor, sea que el órgano o el representante hayan actuado dentro o fuera de los límites de sus atribuciones⁴¹. Sin embargo, se observa que de acuerdo a la redacción del artículo 121-2 no le atribuye la autoría del hecho a la sociedad, sino la responsabilidad penal por ese delito.

⁴¹ Rudolf Hidalgo op. cit. pág. 41.

Si el accionar ilícito cometido por el órgano excediendo sus facultades dejara a la sociedad libre de sanción penal, habría una zona de impunidad importante, además la norma (art. 121-2 del CPn) no lo excluye expresamente, por lo que se concluye que responde la sociedad penalmente por el acto cometido aún fuera del mandato⁴².

De tal manera para determinar la concurrencia de responsabilidad penal de la persona jurídica en el sistema francés, no es relevante si el representante se excedió de sus facultades, pero sí es decisivo que quien actuó sea órgano o representante, ya que de no serlo, por ejemplo si quien actúa es un mero empleado, no corresponde atribuir responsabilidad penal a la persona jurídica, a menos que se le haya efectuado una expresa delegación de funciones y aún así, un sector de la doctrina dice que en ese supuesto, su ilícito no acarrea la responsabilidad penal de la persona jurídica.

No obstante, para determinar si el sujeto asalariado de la empresa puede responder penalmente es de suma relevancia determinar si al efectuarse en su persona la delegación de responsabilidades, se constató que se tratara de una persona suficientemente capacitada, y se le otorgaron los poderes de mando, facultades y medios para cumplir la tarea. En caso de no ser así, la delegación sería una mera ficción para responsabilizar a una persona que no tenía forma de evitar el incumplimiento de la ley por parte de sus superiores o colegas. Existe jurisprudencia de la Corte de Casación

⁴² Annie Bac "Le risque pénal dans l'entreprise" pág. 47.

francesa que admite la responsabilidad penal de la empresa por el acto de un administrador de hecho y también por el del subordinado⁴³.

Órgano es el grupo colectivo que toma las decisiones (directorio o asamblea), en tanto que para una parte de la doctrina puede ser el representante legal de la sociedad. Entre los representantes, se incluyen los directores, gerentes, presidente, administrador o apoderado especial. La doctrina francesa está dividida en torno del problema que plantea el ilícito cometido por el dirigente de hecho, en cuanto a si por tal acción debe responsabilizarse penalmente a la persona jurídica.

Para atribuir responsabilidad penal a la persona moral según el sistema francés, se requiere que exista una infracción, que la ley prevea expresamente la posibilidad de aplicar sanción penal a la persona jurídica por ese hecho de acuerdo a la calificación, y que haya responsabilidad penal de una persona física (este requisito sólo hasta la reforma del Código Penal del año 2000), que la haya cometido por cuenta de la sociedad en beneficio de ésta, en calidad de órgano o representante suyo⁴⁴.

La modificación efectuada mediante ley del 10 de julio de 2000 al artículo 121-3 del Código Penal francés, ha dejado lugar a algunos supuestos en que se puede responsabilizar

⁴³ Sentencias N° 3622 del 30 de mayo de 2000 y N° 4946 del 12 de septiembre de 2000, por ejemplo.

⁴⁴ Annie Bac, op. cit. pág. 29.

penalmente a la persona jurídica sin que haya una persona física imputada. Esta modificación legal introdujo la limitación de la responsabilidad penal para las personas físicas que no han causado directamente el daño o de quienes han contribuido a causar la situación riesgosa o que no han tomado las medidas de seguridad que hubieran permitido evitarlo; dicha limitación funciona al preverse que tales sujetos sólo responden penalmente si violaron dolosamente una obligación de prudencia o de seguridad prevista en la ley o reglamento, o si cometieron una falta que expuso a un tercero a un riesgo de una particular gravedad que no podían desconocer.

Si se toma el caso de una empresa constructora en que se ha delegado en el capataz de la obra el cumplimiento de todas las medidas de seguridad reglamentarias y legales vigentes, el capataz está dotado de facultades y poderes suficientes para hacerlo, y de hecho efectivamente las cumple y las hace cumplir por sus obreros, uno de los cuales realiza trabajos en altura colgado en una silleta. Éste cumple con todas las medidas de seguridad, utiliza arnés, el equipo está en óptimas condiciones, etc. Sin embargo, la fatalidad hace que caiga desde un piso alto y muera. En tal caso, la empresa será responsabilizada por el homicidio involuntario del sujeto, pero el capataz que cumplió con todas las normas de seguridad vigentes, quedará eximido de sanción penal a título personal.

Establecida la responsabilidad penal del ente, la aplicación de sanción penal a éste no excluye la sanción de las personas físicas autores o partícipes de tales hechos (art. 121-2 último párrafo CPn).

6.- vii.- El administrador de hecho, es aquél funcionario de la empresa que fue nombrado mediante un acto ineficaz, o que no ha sido nombrado pero asumió de hecho la tarea. Más abajo se volverá sobre el tema, pero es de destacar uno de sus aspectos más relevantes, que es el caso de la utilización de personas que asumen formalmente los cargos directivos de una empresa, cuando en realidad el verdadero "dueño" no tiene ningún cargo pero sí todas las decisiones a su cargo.

En esos casos y tratándose de ordenamientos que prevén sanciones para la persona jurídica -de lo contrario la responsabilidad le cabe a él por su intervención personal directa en el hecho-, se aprecia la importancia de esclarecer si el administrador de hecho obliga penalmente a la sociedad.

6.- viii.- Problemas de prueba de la intervención de la persona física en el hecho.- Cuando una sociedad es responsable por un delito, en un ordenamiento que así lo prevea, un problema frecuente es determinar a quién debe atribuirse la realización del mismo. Las diversas consideraciones que se vienen realizando, hacen que quepa la pregunta de si es necesario determinar quién realizó la acción.

Como se vio este tema es trascendental en los ordenamientos en que si no hay persona física imputada, no es factible penar a la jurídica. Pero fue eludido en regímenes

como el alemán, en que la acción contravencional contra la persona física es disponible, por lo cual puede accionarse sólo contra el ente -cabe recordar que en Alemania contra la empresa, sólo procede sanción contravencional-.

Ahora bien, puede haber casos sencillos -además del improbable supuesto en que el autor confiese- en que la distribución de las tareas administrativas en la empresa no deje lugar a dudas acerca de la identidad del que realiza la acción; o por el contrario, pueden darse complejas situaciones, como que el ejecutor material desconozca la relevancia y consecuencias de su obrar y lo haga sólo por indicación del jefe, o que quien sí las conoce y persigue, no realice personalmente ningún acto que permita vincularlo al resultado, o que entre varias personas realicen distintos tramos del ilícito que separadamente no reúnan caracteres de tipicidad.

Debe tenerse presente que los empleados de los entes societarios pueden estar en situaciones de sometimiento a presiones reales o aún supuestas por el agente, que obliguen a analizar su culpabilidad con mayor detenimiento.

Existen delitos en que las normas definen cuáles son los posibles autores, pero en otros casos, no prevén nada al respecto. En tal caso debe partirse de analizar cuál es el posicionamiento de cada sujeto dentro de la empresa, cuáles son sus facultades y qué posibilidades tiene de acceder al bien jurídico protegido y de actuar, evitando un eventual resultado dañoso.

Hay regímenes como en Estados Unidos, en que en caso del delito de evasión, el responsable es quien firmó la declaración jurada o quien debió firmarla si no fue presentada. Sin embargo, ese criterio es relativo, porque la maniobra puede estar pergeñada y llevada a cabo por una persona distinta del firmante de la presentación -o varias-. Por otra parte, la tendencia creciente a efectuar las presentaciones al Fisco por vía informática, impiden guiarse por el hecho de quién estampó su firma en un formulario como indicio de autoría.

Por otra parte, la división de tareas propia de la organización empresarial, hace que cada sujeto tenga un área de responsabilidad, dentro de la cual tiene obligación de efectuar los controles de todo aquello que pueda poner en riesgo los bienes jurídicos.

Si bien lo dicho en el párrafo anterior en algunos ordenamientos legales como el de España y el de Alemania está plasmado expresamente, en el nuestro, también podría considerarse aplicable, conforme el desarrollo efectuado en relación al deber de lealtad y de vigilancia que en nuestro ordenamiento se infiere de la interrelación de diversas normas.

Puede decirse, siguiendo a Silva Sánchez, que dentro de la empresa hay una especial posición de garantía respecto de los bienes jurídicos que pudieran llegar a verse afectados dentro de ese ámbito, que consiste en un compromiso de contención de riesgos.

Lo que resalta este autor y es de fundamental relevancia, es que la asunción de un cargo determinado, traslada al sujeto que lo asume ese dominio y responsabilidad. Esa situación lo pone en condiciones de ejercer las funciones propias de ese ámbito y controlar los peligros que la actividad de la sociedad pueda generar, de modo que el producto peligroso que tiene en sus manos no cause daños. Si no lo evita, su omisión es causal del resultado en función del mentado posicionamiento del sujeto respecto del bien jurídico.

De tal manera que el problema de imputación de delitos cometidos por los órganos de la empresa puede ser resuelto mediante la teoría general de los delitos de omisión impropia⁴⁵.

En este supuesto, partiendo de determinar qué área estaba a cargo del sujeto, se infiere cuáles eran sus deberes de cuidado, luego, con el resultado a la vista es evidente si éste fue consecuencia de una omisión de tales deberes.

Comentando un fallo de la Corte Suprema⁴⁶ relativo a la responsabilidad solidaria de directores o gerentes en el pago de la multa impuesta a la persona jurídica en el marco de una infracción al régimen penal cambiario argentino, Spolansky efectúa un análisis sobre si los directores de una sociedad anónima deben responder penalmente por lo que hizo otro, y concluye que quienes pertenecen a una persona jurídica y

⁴⁵ J. Silva Sánchez "Responsabilidad penal de las empresas..." pág. 374.

⁴⁶ Norberto Spolansky, "Culpabilidad, la responsabilidad solidaria de las sociedades anónimas y la de sus directivos en el régimen penal cambiario", L.L. t. 1978-D-231, nota al fallo dictado en autos "Banco de Santander y otros".

quieren evitar la sanción solidaria en cuestión, deberán demostrar que el acto no constituyó la voluntad o la práctica de la persona jurídica, a tal fin, deberán demostrar que se opusieron al acto y que lo impugnaron ante los órganos sociales, administrativos y judiciales.

Los directores o socios que se limitaron a votar en contra, no podrán ofrecer como argumento bastante que el acto no constituyó la voluntad de la sociedad por su mera oposición. Si quieren evitar la sanción, deben demostrar haber agotado razonablemente los procedimientos que de acuerdo con las reglas del caso debían haberse seguido.

7.- Conclusión.- Más allá de la discusión acerca de la posibilidad fáctica de la empresa de actuar o de hacerlo con culpabilidad, existen -con tendencia que se incrementa al pasar el tiempo- delitos cometidos desde las empresas.

A partir de allí, según el criterio de política criminal que se adopte, puede pensarse a la persona jurídica por los hechos cometidos por sus órganos o representantes atribuidos a ella; puede pensarse sólo a esas personas físicas; o puede responsabilizarse a la persona jurídica por las consecuencias de tales hechos, sin atribuirle a ella la autoría.

En principio son atribuibles a la persona jurídica o se puede hacer pesar sobre ella las consecuencias de aquellas acciones realizadas por sus órganos, por sus representantes o por personas con funciones directivas, suficientemente apoderados o que las realicen de hecho. Además, esa acción debe tener alguna relación especial con la persona jurídica

como que le haya deparado algún beneficio o que se haya cometido en su nombre, dentro de su actividad habitual.

La línea que admite la responsabilidad penal de las personas jurídicas se basa principalmente en el beneficio económico en provecho del ente, derivado del ilícito cometido por sus miembros o administradores, lo cual justifica que deba afrontar el pago de penas pecuniarias, en tanto estén previstas en las leyes.

De todas maneras, para llegar a tal conclusión, hay quienes se toman del argumento de la responsabilidad solidaria del ente como tercero responsable de las consecuencias de los actos de sus representantes (tal sería el caso del Código Aduanero argentino en el que las penas pecuniarias tienen la particularidad de que a su naturaleza de penas, se agrega una característica de indemnización⁴⁷ o el criterio que sostiene que la empresa presta a sus órganos una garantía frente al Estado); y otros, en cambio, formulan una suerte de ampliación del concepto de autoría, atribuyéndosela al ente ideal por los actos ilícitos de sus representantes, de modo tal que su obligación de pagar las multas, sería a título propio.

Como señala Díaz⁴⁸, quienes abogan por esta tesis lo hacen partiendo de que el derecho penal moderno rechaza la

⁴⁷ CSJN Fallos 221:645, 229:5, entre otros.

⁴⁸ Vicente O. Díaz "Criminalización de las infracciones tributarias" pág. 92.

idea de retribución y adoptan para la pena un concepto funcional de prevención general y especial positiva⁴⁹.

Por su parte Malamud Goti⁵⁰ puntualiza en este sentido que en la medida que el negocio deja de ser rentable porque la sociedad debe afrontar multas que cancelan o disminuyen sus posibles beneficios, el ente desarrollará sus propios anticuerpos para evitar que desde ella se cometan ilícitos.

En síntesis, tanto hay defensores como detractores de la posibilidad de sancionar penalmente a las personas jurídicas, y de la conveniencia de hacerlo, pero lo cierto es que para atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas y concordantemente aplicarles una pena o cuanto menos responsabilizarlas por los hechos de sus órganos, debe existir una previsión expresa en el ordenamiento positivo que así lo autorice.

Como se verá a luego, en materia penal tributaria, no existe tal previsión positiva en nuestro país.

2. Responsabilidad penal de personas jurídicas en la Argentina

1.- La escuela argentina que enfáticamente apoyó la posibilidad de aplicar sanciones penales a las personas jurídicas y que abrió camino en este tema ya desde la década de los años 1940, estaba encabezada por Enrique Aftalión y Julio Cueto Rúa, quienes sostenían como punto de partida que no hay ningún impedimento ni lógico ni ontológico para reconocerles responsabilidad penal.

⁴⁹ Tiedemann, Hirsch.

⁵⁰ Jaime Malamud Goti "Política criminal de la empresa" pág. 51.

Respondían a la postura contraria señalando que la realidad es que el legislador previó sanciones para personas jurídicas; que la autoría de un hecho no va necesariamente ligada a la responsabilidad por el mismo; y que la invocada falta de voluntad de la persona jurídica es tal, sólo si se entiende la acepción psicológica del término voluntad⁵¹.

Cueto Rúa decía que si la persona jurídica no tiene voluntad para delinquir penalmente, tampoco la tendría para delinquir civilmente, sin embargo la responsabilidad civil de las sociedades, está fuera de discusión. El hecho de que las personas jurídicas actúan con discernimiento e intención está admitido sin reparos en el plano civil.

Una salvedad que debe hacerse es que Aftalión no distinguía entre sanciones penales y sanciones penales administrativas, y como fundamento de esa asimilación tomaba el ejemplo de las sanciones aplicadas por contrabando; decía que nadie duda de que el contrabando es delito, pero si se admitiera que las sanciones por ese delito aplicadas a las personas jurídicas son penales administrativas, en tanto que las de las personas físicas son penales, eso implicaría admitir que por el mismo hecho se estarían imponiendo sanciones de diversa naturaleza según el sancionado sea persona de existencia visible o ideal.

En realidad, este argumento no parece muy decisivo porque no hay inconveniente en aplicar sanciones de diversa

⁵¹ Enrique Aftalión "La responsabilidad penal de las personas jurídicas y la de sus directores" publicado en J.A. el 26/12/58 y reproducido en el Tratado de Derecho Penal Económico.

naturaleza por el mismo hecho, aún a una misma persona. Por lo demás, la diferenciación entre sanciones administrativas y penales, es una cuestión de política criminal definida por el legislador. Que no se trata de iguales categorías, hoy día está fuera de discusión.

2.- En la postura contraria, estaban doctrinarios como Soler que se basaba principalmente en la imposibilidad de culpabilidad por parte de las personas jurídicas como obstáculo insalvable que impedía la sanción penal.

Contemporáneamente, Zaffaroni considera que las personas jurídicas no tienen capacidad de conducta -acción- porque la voluntad de la acción no puede concebirse en una persona jurídica, lo cual, aclara, no la incapacita para realizar actos civiles válidos en función de admitir la ficción, que no debe aceptarse en materia penal.

Considera que el debate en torno de la posibilidad de responsabilizar penalmente a las personas jurídicas es inútil, porque la incapacidad penal de éstas no implica que no puedan ser sancionados los directivos por sus delitos cometidos en el desempeño de sus cargos, y tampoco hay inconveniente en aplicar sanciones administrativas a las personas jurídicas.

Sostiene que si bien hay leyes que sancionan a personas jurídicas, tales sanciones no son penas ni medidas de seguridad, sino que tienen naturaleza administrativa, aunque las aplique el juez penal -criterio compartido con Jeschek-. Las denomina consecuencias administrativas de las conductas

de los órganos de las personas jurídicas y las califica de accesorias de un delito.

No deja en claro si para sancionar a la persona jurídica es menester dirigir acción contra la persona física o no; si se considera que estas sanciones administrativas son consecuencias accesorias, parecería que de no individualizarse al autor, no podrían aplicarse a la persona jurídica.

José Severo Caballero⁵² afirma que la responsabilidad de las sociedades se resuelve en una obligación legal de garantía, en que el ente garantiza al Estado que sus órganos se comportarán lícitamente en el pago de sus obligaciones tributarias y si tales órganos incurren en infracciones o delitos, la sociedad responderá pecuniariamente total o parcialmente de la culpa de aquellos, como si fuera una culpa propia, sin perjuicio de la culpabilidad y responsabilidad directa de ellos ante el Estado.

Esa garantía se presenta como una responsabilidad objetiva de la empresa que responde a pesar de su incapacidad de acción o de culpabilidad. Aclara este autor que esta obligación de garantía de las sociedades en el campo penal tributario, no configura una responsabilidad penal en sentido propio, sino una obligación legal, o bien un traslado de la responsabilidad civil por la pena de multa del autor material al ente ideal.

⁵² José Severo Caballero "La llamada responsabilidad penal de las sociedades anónimas y demás personas colectivas en el derecho penal especial" en J.A. Doctrina 1974 pág. 347.

Su criterio es que esa garantía no debe extenderse al derecho penal general y que aún en el especial, debe ser restringida para que sólo sea aplicable en casos extremos.

Como sea que se encare el problema, aún para quienes no se oponen terminantemente a la procedencia de sanciones penales a personas jurídicas, como ya se vio, parece que las categorías tradicionales de acción y culpabilidad no pueden aplicárseles directamente sin alguna adaptación.

También por la negativa acerca de la procedencia de sanciones penales para las personas jurídicas, pero admitiendo la existencia de un deber de garantía de éstas por los ilícitos de los terceros que actúan desde sus órganos, está Bonzón Rafart⁵³. Partiendo de que sólo el hombre puede ser delincuente, aún cuando actúe a través de entidades jurídicas concebidas como sujetos ideales, entiende que el deber de garantía surge como única posibilidad de responsabilizar a las empresas.

3.- La postura intermedia en nuestro país era la trazada por Núñez, quien decía que las personas jurídicas carecen de inteligencia, voluntad y libertad, que son las condiciones necesarias para ser sancionado penalmente, en consecuencia, no pueden ser sujeto activo de un delito, por lo que el concepto de "responsabilidad penal" hablando de las personas jurídicas, necesariamente tiene otro alcance que cuando se aplica a personas físicas, pero eso no implica dejarlas afuera

⁵³ J.C. Bonzón Rafart "Responsabilidad penal e infraccional de las personas jurídicas" pág. 79 y ss.

de la posibilidad de recibir la sanción penal que les pudiera corresponder por los delitos cometidos por sus órganos.

Por su parte, Rubianes era partidario de responsabilizar penalmente a las personas de existencia ideal, cuando el hecho fue cometido por sus socios, directores, administradores, gerentes, mandatarios, gestores, miembros, empleados u otra persona en desempeño de tareas relacionadas a la persona ideal, con recursos facilitados por ella, de forma que el hecho resulte cumplido en su nombre, con su ayuda o en su beneficio, aún cuando quien lo realiza se exceda en sus facultades o no hubiese cumplido reglamentaciones internas.

Finalmente, Chichizola entiende que para responsabilizar a la sociedad debe tratarse de una entidad con existencia independiente de la de sus socios, los representantes legales deben haber cometido un hecho punible en su calidad de tales y dentro de sus funciones, el delito debe haberse perpetrado al amparo o en beneficio de la sociedad, y no es necesario individualizar quién fue el autor del hecho para penar a la persona jurídica, porque dentro de una sociedad hay muchas formas de diluir la responsabilidad y si fuera necesario determinar al autor, muchas veces no podría sancionarse al ente.

4.- Modelo teórico de Baigún: El profesor David Baigún⁵⁴ analiza el problema comenzando por destacar que la mayor parte de la actividad económica del mundo está siendo desde

⁵⁴ David Baigún "La responsabilidad penal de las personas jurídicas".

hace ya tiempo llevada a cabo por empresas –que responden a un interés económico-, y que en ese marco se presenta una economía subterránea con mercados ilegales, y así surgió el denominado “crimen organizado”⁵⁵.

Plantea la suerte de laguna del derecho penal en este aspecto y traza como alternativa más eficiente, la creación de un nuevo sistema teórico para resolver los conflictos nacidos de la actividad delictiva de las personas jurídicas.

El autor delinea un modelo teórico en el que reconoce responsabilidad penal de las personas jurídicas acotada a los delitos económicos y ambientales, y adapta cada uno de los estratos y categorías de la teoría del delito y del derecho penal tradicional, para su aplicación a hechos cometidos por personas jurídicas.

En el valioso programa que propone, recategoriza los elementos de la teoría del delito para aplicar a los delitos cometidos por personas jurídicas como “acción institucional”, tipicidad, antijuridicidad y “responsabilidad social”, en lugar de los tradicionales acción, tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad. También analiza los concursos, el tipo de tentativa, la participación y las penas y medidas de seguridad.

Define el concepto de *acción institucional* como una consecuencia de un fenómeno de interrelación en el cual no sólo actúa el aparato psíquico de cada uno de los participantes, sino también y de modo decisivo, el interés como una objetividad cualitativamente diferente del interés de

⁵⁵ Aunque utiliza esos términos, el autor los califica de carentes de rigor científico (pág. 18).

cada uno de los individuos⁵⁶. La acción institucional tiene tres componentes, que son la decisión institucional, la organización y el interés económico.

Cuando la acción desaprobada es realizada para producir el resultado, se desarrolla con "voluntad social dolosa"; también puede ser desplegada en forma negligente, cuando se realiza con indiferencia ante las reglas de cuidado impuestas por el ordenamiento; finalmente, se tienen también las omisiones intencionales y las negligentes como categorías de la acción institucional.

En cuanto al comienzo de la acción institucional, sostiene el autor que la decisión institucional es ya perteneciente al plano de lo típico, el comienzo de la imputación se determina en el momento en que se conforma el acuerdo en el órgano.

Para los delitos de comisión dolosos, analiza la tipicidad siguiendo el modelo de Welzel, con la división entre tipo objetivo y subjetivo. En el primero, dentro del acápite dedicado al sujeto, considera razonable admitir la división entre sujeto activo -el que lleva a cabo la acción descrita en el tipo- y autor -el que además de realizar el tipo reúne otras características especiales-. Se aprecia una meta o resultado buscado y la selección de los medios aptos para producirla, con una conexión objetiva entre la decisión institucional y el resultado.

En el caso de la persona jurídica, los interrogantes que se plantean son a quién -a la sociedad, al órgano o al

⁵⁶ David Balgún op. cit. pág. 38.

representante- se le atribuye calidad de sujeto activo cuando la acción institucional se subsume en el tipo objetivo, inclinándose el autor por atribuírselo a la propia sociedad, ya que los dos restantes son sus herramientas. El otro es cómo se formula la imputación cuando la ejecución de la decisión es a cargo de terceros, y entiende que la sociedad sigue siendo sujeto activo, pues la decisión institucional, es ya principio de ejecución.

En cuanto a la causalidad o la imputación objetiva, señala el autor que los conflictos de interpretación que puedan presentarse en el plano de los delitos económicos - que son los que según su modelo pueden atribuirse a las personas jurídicas-, tienen soluciones similares a las que se propugnan en la teoría de la causación adecuada o la relevancia típica, por lo que no hay diferencia entre la relación de acción institucional y resultado, que en la relación de acción y resultado⁵⁷.

En cuanto al tipo subjetivo, excluye primero los elementos subjetivos especiales y luego adapta el concepto de dolo, denominándolo "voluntad social dolosa". El aspecto cognoscitivo se denomina "información construida", prescinde de momentos subjetivos y se forma con los conocimientos de quienes conforman la decisión institucional en conjunto (no es la mera suma de conocimientos individuales, sino la resultante de sus interacciones).

⁵⁷ David Baigún, op. cit. pág. 78.

Igualmente, la voluntad social no es la suma de las voluntades individuales, sino el resultado de ellas, cómo se proyectan en la realidad. Para determinar cuál es la voluntad social, se recurre a la decisión social, sea adoptada por votación o por acuerdo. Si el órgano resuelve la realización de la lesión al bien jurídico, hay voluntad social dolosa.

Sin dejar de lado el análisis del error de tipo y los tipos de comisión con decisión institucional negligente⁵⁸, aborda los tipos de omisión, admitiendo como altamente posible que las personas jurídicas incurran en este tipo de ilícitos, tanto los propios como los impropios, siendo la característica común de ambos, la actitud contemplativa del autor.

Como en cualquier omisión, es menester la existencia de la situación típica, el mandato, el poder de hecho de realizar la acción, la producción de un resultado que se corresponda al supuesto de un delito de comisión y la posición de garante.

Señala el autor que optar por la causalidad o por la imputación objetiva no provoca variaciones en su modelo; la relación se establece entre la actitud institucional contemplativa y el resultado.

El juicio sobre la suposición de en qué circunstancias el cumplimiento de la acción omitida hubiera impedido el resultado, permite trazar una hipótesis de su grado de probabilidad, pero la confrontación debe tomar en cuenta el desarrollo hipotético con criterio objetivo, considerando lo que

⁵⁸ David Balgún, op. cit. pág. 85 y ss.

la empresa realiza habitualmente, lo cual permite ponderar el riesgo corrido por el bien jurídico.

Luego, se configura la infracción del deber de actuar si su cumplimiento hubiera reducido el peligro para el bien jurídico con un grado aceptable de probabilidad. En esos parámetros, la omisión es considerada generadora del resultado.

En cuanto a la posición de garante, sostiene con Schönemann que la fuente se funda en el dominio que ejercen los directivos tanto sobre las cosas peligrosas como sobre el comportamiento de las instancias inferiores; de todas maneras, agrega como segundo soporte de la posición de garante, que por la propia operatividad de la empresa, el riesgo constituye por sí mismo el hecho precedente que apunta a la lesión del bien jurídico⁵⁹.

En el aspecto subjetivo, destaca que en el área institucional la omisión puede provenir tanto de una ausencia de decisión como de la decisión de no asumir el deber, aunque la manifestación de esta voluntad social es sólo posible de captar en forma implícita, con la inactividad.

En cuanto a la *antijuridicidad*, aplicada al supuesto en análisis, se trata del juicio acerca de la existencia de una autorización para esa realización de un tipo con voluntad social dolosa o por incumplimiento de mandato; si existe un permiso del ordenamiento para obrar u omitir de esa manera, no habrá injusto institucional.

⁵⁹ David Baigún op. cit. pág. 95.

Llevado a las personas jurídicas, se complica un poco el análisis de las causas de justificación -mecanismos para resolver conflictos entre bienes jurídicos- respecto de las cuales aún en el derecho penal convencional no hay un catálogo cerrado, aunque las menos discutidas son el estado de necesidad y la legítima defensa, y la más cuestionada, el consentimiento (actitud que puede tomar el sujeto pasivo del delito, que se vincula con la disponibilidad de ciertos bienes jurídicos). Baigún analiza en mayor profundidad esas tres y descarta la relevancia que en la materia pueden tener las restantes⁶⁰.

El último estrato de análisis está dado por lo que el autor denomina "*responsabilidad social*", que comienza descartando la responsabilidad objetiva, así como la equiparación a lo que en el derecho anglosajón se denomina *strict liability* (responsabilidad absoluta, sin culpabilidad en el sentido tradicional -y en algunos casos incluso sin *mens rea*- que se reemplaza con una afectación del interés público preponderante), figuras que en realidad pertenecen al derecho penal convencional y se aplican a las personas físicas.

Para Baigún, la responsabilidad social es un concepto complejo, que cuenta con dos componentes: la atribuibilidad del acto desviado y la exigibilidad de otra conducta⁶¹, donde lo que se valora es el apartamiento objetivo del marco normativo.

⁶⁰ David Baigún op. cit. pág. 101 y ss.

⁶¹ David Baigún op. cit. pág. 125 y ss.

En el primer concepto, se discriminan las acciones estrictamente institucionales de las personales -que son necesarias para la realización del delito-, y también en ese plano se separan los distintos roles que un mismo sujeto puede revestir en el hecho (actuando a título personal y en representación del ente).

La exigibilidad de otra conducta se refiere a la acción institucional que no obstante los mandatos normativos, emprende otro camino; ante una alternativa, la persona jurídica eligió desviar la conducta respecto de la debida. Son factores que impiden u obstaculizan la exigibilidad de otra conducta, el error, la coacción, el miedo, la desgracia, la intervención de terceros.

El modelo trazado por Baigún admite que los delitos cometidos por personas jurídicas pueden alcanzar diversos grados de realización, por lo que prevé la tentativa⁶². Analiza la posibilidad de concurrencia de las personas jurídicas que coexiste con la de personas físicas; para determinar la autoría en cabeza de la persona jurídica, toma el criterio del dominio del hecho, aplicable incluso a los delitos de omisión (si la persona jurídica decide permanecer inactiva pese a su obligación de actuar)⁶³; también admite en su modelo la autoría mediata, coautoría, instigación y complicidad⁶⁴, en

⁶² David Baigún op. cit. pág. 169 y ss.

⁶³ David Baigún op. cit. pág. 188 y ss.

⁶⁴ David Baigún op. cit. pág. 198 y ss.

cada caso, con las particularidades de adaptación que la teoría ad hoc exige.

5.- Entre los tributaristas, quienes son partidarios de la autonomía de la disciplina, como por ejemplo Giuliani Fonrouge, consideran que es perfectamente posible sancionar a la persona jurídica y que quienes estén en contra de esta posibilidad, padecen un prejuicio de corte penalista. Se estaría refiriendo a las sanciones contravencionales.

Pero entiende que si la persona jurídica tiene capacidad autónoma como sujeto de obligaciones tributarias, debe reconocérsele capacidad tributaria penal, tanto por la vinculación entre ambas situaciones como por la unidad estructural de la materia fiscal, que incluye el aspecto material y el represivo⁶⁵.

En cuanto a la aplicación, por ejemplo lo relativo a las reglas de participación, indica que corresponde remitirse a lo que al respecto dispone el Código Penal.

Villegas admite la responsabilidad de la persona colectiva a partir de reconocerle a la multa tributaria un carácter mixto, es decir reparatoria y retributiva simultáneamente⁶⁶, motivo por el cual encuadra este tipo de sanciones en el derecho sancionador administrativo e infiere la impersonalidad de la multa como pena. Para ello tiene en cuenta que la responsabilidad por los hechos de terceros es aceptada en forma casi unánime con limitaciones -en casos de

⁶⁵ Giuliani Fonrouge "Derecho financiero" t. II pág. 702.

⁶⁶ Héctor Villegas "Régimen penal tributario argentino" pág. 211.

atribuir responsabilidad al jefe u órgano por el hecho doloso de un subordinado sobre la única base de la culpa in eligendo o in vigilando-.

Sin embargo, luego niega terminantemente la posibilidad de aplicar sanciones penales a las personas jurídicas por su falta de capacidad de acción, aunque reconoce que la tendencia entre los tributaristas como Sáinz de Bujanda, Posadas Belgrano, Giuliani Fonrouge o Valdés Costa⁶⁷ es a admitirla.

6.- Desde la jurisprudencia en nuestro país, la responsabilidad penal de las personas jurídicas está admitida en ciertos supuestos.

6.- I.- En un caso seguido por contrabando, la Cámara en lo Penal Económico ha dicho que "... la vieja polémica teórica o doctrinaria en torno a si las personas jurídicas pueden ser procesadas en causa criminal ha sido superada en los hechos por la ley y la jurisprudencia, ya que ambas de consuno han terminado por admitir que las personas jurídicas pueden ser responsabilizadas criminalmente en determinados casos..."⁶⁸.

Cabe aclarar que con la expresión "en determinados casos" se refiere, obviamente, a los casos en que así lo prevea la ley.

⁶⁷ op. cit. pág. 224.

⁶⁸ CNAPE ex Sala IIa in re "Leiro, Germán y otro", rta. 31/10/62 publicado en L.L. t. 109 pág. 682 con comentario de Mario Chichizola. En igual sentido, CNAPE ex Sala Ia in re "Loussinian, Eduardo y otro", rta. 6/10/87, publicado en L.L. t. 1988-B pág. 117, CNAPE Sala B reg. 88/96, rta. 5/3/96. También Cám. Nac. de Casación Penal Sala IIIa. reg. 715/01, rta. 16/11/01.

En materia aduanera, en un caso en que había recaído sobreseimiento en la causa judicial, el sumario aduanero por la presunta infracción llega a la Corte Suprema⁶⁹ por recurso de la defensa, que atribuía la autoría del hecho ilícito a un empleado de la empresa Importadora, que para entonces había fallecido. La Corte dijo que la ley responsabiliza a la sociedad, que en el caso, el autor del hecho tenía relación de dependencia con la sociedad, que el hecho perjudicó las rentas y benefició a la sociedad, por lo cual sin obstar el sobreseimiento recaído en sede judicial, confirmó la sanción al ente.

También en materia aduanera ha dicho la Sala B de la Cámara en lo Penal Económico que "... En el Código Aduanero existen numerosas disposiciones legales de las que surge, inequívocamente, no sólo la posibilidad de responsabilizar penalmente por un delito a una persona de existencia ideal y, consecuentemente, de aplicarle las sanciones específicamente previstas, sino que de aquellas disposiciones surge también que, ante aquella posible responsabilidad penal, corresponde someter a la persona jurídica a un proceso penal. ..."⁷⁰.

Un profundo análisis de los precedentes legislativos, doctrinarios y jurisprudenciales se aprecia en la sentencia dictada el día 16 de noviembre de 2001 por la Sala III de la Cámara de Casación Penal⁷¹, que concluye por unanimidad "...

⁶⁹ Fallos 281:293.

⁷⁰ CNAPE Sala B reg. 577/02 rta. 1-7-02.

⁷¹ CNCP Sala IIIa. Reg. 715/01, rta. 16/11/01.

podemos afirmar que nuestra legislación positiva en determinados casos y el régimen aduanero en particular han adoptado firmemente la postura de adjudicar responsabilidad penal a las personas jurídicas por los delitos que sus representantes, mandatarios, directores o demás personas con capacidad para obligarlas hubiesen cometido actuando en cuanto tales y que la jurisprudencia que en consecuencia de los postulados legales ha emanado de los distintos tribunales de justicia en sus sucesivas integraciones en modo alguno ha cuestionado la validez o la adecuación constitucional de la solución establecida por el legislador. ...".

6.- ii.- En los casos de infracciones al régimen penal cambiario, también se cuenta con previsión legal de atribución de responsabilidad a personas jurídicas⁷², que -con algunas variaciones⁷³-, ha tenido recepción en la jurisprudencia, que actualmente se ubica en la admisión de la responsabilidad penal de los entes ideales.

⁷² El artículo 2 inciso f) de la ley 19.359 dice: "Cuando el hecho hubiese sido ejecutado por los directores, representantes legales, mandatarios, gerentes, síndicos o miembros del consejo de vigilancia de una persona de existencia ideal, con los medios o recursos facilitados por la misma u obtenidos de ella con tal fin, de manera que el hecho resulte cumplido en nombre, con la ayuda o en beneficio de la misma, la persona de existencia ideal también será sancionada de conformidad con las disposiciones de los incisos a) y e). La multa se hará efectiva solidariamente sobre el patrimonio de la persona ideal y sobre los patrimonios particulares de los directores, representantes legales, mandatarios, gerentes, síndicos o miembros del consejo de vigilancia que hubiesen intervenido en la comisión del hecho punible."

⁷³ Reseñadas por Néstor Moncayo en "Delitos cambiarios..." pág. 38 y ss.. Es criterio de este autor que sólo pueden ser responsables penalmente de los delitos cambiarios las personas individuales que sean autores materiales del hecho, y que los demás, sean personas físicas o jurídicas, sólo tienen responsabilidad patrimonial, pág. 48.

La Corte Suprema⁷⁴ al distinguir la naturaleza de la sanción impuesta a la persona jurídica y a los autores y partícipes del hecho por un lado, de la responsabilidad solidaria con el ente para el pago de la multa a los administradores, directivos o gerentes, por el otro, dejó sentado que las personas jurídicas responden penalmente de los delitos contenidos en la ley 19.359.

Ello así por cuanto aclarando que la responsabilidad de los administradores, directivos o gerentes que no han merecido reproche penal en los términos de los artículos 45 y 46 del Código Penal, no reviste carácter penal sino que es meramente solidaria, no deja lugar a dudas de que la persona jurídica responde penalmente.

Sin embargo, en otro caso⁷⁵, la Corte Suprema le asignó a esas sanciones carácter administrativo, al decir "... en esta materia, así como en otras de carácter penal administrativo, no se aplican las reglas comunes a la responsabilidad por actos delictuosos, lo que permite dirigir la acción contra personas jurídicas a los efectos de su condena, en la forma prevista por las leyes especiales."

Debe diferenciarse los imputados de la infracción cambiaria, respecto de los cuales la autoría y participación se rige por las disposiciones de los artículos 45 y 46 del Código Penal y uno de los cuales es la persona jurídica, de los

⁷⁴ Fallos 300:100, entre otros. Sobre el carácter de la sanción a la persona jurídica ver también el caso de Fallos 200:419.

⁷⁵ Fallos 298:432.

responsables desde el punto de vista patrimonial por el pago de la multa, quienes afrontan su importe en caso de no hacerlo la condenada⁷⁶.

Es una solución que teniendo en cuenta las dificultades dogmáticas relativas a la punición de las personas jurídicas, se atiende a las disposiciones generales de la distribución de responsabilidad penal entre partícipes -personas físicas- de un delito, y a la vez, no deja al margen de los castigos a la persona jurídica.

6.- iii.- En cuanto a si la sanción al ente excluye la de la personas físicas, la jurisprudencia ha señalado que en el caso de acciones ilícitas cambiarias, la persona jurídica generalmente es la beneficiaria económica y los seres humanos que la integran simplemente están a su servicio son los que forman ineludiblemente su voluntad o realizan sus acciones; por el hecho de que las personas físicas actúen bajo el manto de la persona jurídica, no queda eliminada su existencia y responsabilidad personal, propia, pues la conducta personal no puede escindirse de la representativa⁷⁷.

También existe un fallo de la Cámara en lo Penal Económico⁷⁸ en que se sostuvo que puede procesarse a una persona jurídica sin someter a proceso a una persona física por ese mismo hecho, porque la imputación se dirige separadamente a uno y otro. En tal caso, si el director fallece

⁷⁶ Fallos 291:55.

⁷⁷ CNAPE ex Sala Ia. in re "Cía. Introdutora de Bs.As. S.A.", rta. 9/8/92.

⁷⁸ CNAPE ex Sala Ia. in re "Wakin, Miguel", reg. 75/87, rta. 31/10/87.

o no puede ser habido, la acción puede seguir adelante contra el ente, en la medida que comparezca al juicio a través de su actual representante legal y esté en condiciones de ejercer su defensa.

Respecto de este supuesto, entiendo que corresponde hacer una aclaración, ya que el someter a proceso a la persona jurídica sola puede deberse a diversas causas. Si no puede perseguirse a la persona física en virtud del fallecimiento o de la prescripción de la acción a su respecto, nada obsta a la prosecución de la acción contra la persona jurídica sola, pero distinta sería la situación si no pudiera determinarse un autor del hecho, en cuyo caso, podría no ser posible sancionar penalmente a la empresa, dependiendo de la previsión que al respecto contenga la norma penal en trato. A la inversa, si la persona jurídica es la que se extinguió por ejemplo, por liquidación, podrá seguir la acción contra las personas físicas que intervinieron en el hecho.

Capítulo 6

LA SOLUCIÓN DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY 24.769

1. Actualmente, el artículo 14 de la ley 24.769 dispone:

Cuando algunos 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.

Este artículo guarda similitud con el 12 de la ley 23.771 que rigiera con anterioridad, salvo en la referencia a que los hechos hubieren sido realizados en nombre, con ayuda o en beneficio del ente.

Esta disposición de la ley penal tributaria señala a las personas físicas responsables como posibles autores de los delitos cometidos en nombre de personas jurídicas, con su ayuda o en su beneficio.

Si bien ha sido calificada de redundante¹, tal calificativo es injusto ya que se trata de una norma que tiene la

¹ Oscar E. Romera "Régimen Penal Tributario y de la Seguridad Social" pág. 86 y Miguel A. Macchi "Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social" pág. 259; ambos sobre la base de que

importancia de permitir remontar la dificultad derivada de que no existe en nuestro ordenamiento general una norma que regule el actuar en lugar de otro.

Este artículo es el que brinda la solución de cómo atribuir la responsabilidad en los casos de estos delitos especiales, en los que, como ya varias veces se ha sostenido a lo largo de este trabajo, el sujeto calificado suele ser una persona jurídica.

Como ocurre en la legislación francesa -que no admite la figura de actuaciones en lugar de otro-, la ley prevé que las figuras delictivas que son de frecuente comisión en el seno de sociedades, describen ya directamente como autores idóneos a los dirigentes de las mismas².

Por otra parte, esta norma descarta en la materia la responsabilidad penal de la persona jurídica, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo en materia penal aduanera o infraccional tributaria.

Según el contenido del párrafo 94 del debate en la Cámara de Diputados al tratarse la sanción de la ley, la finalidad de esta disposición fue dejar fuera de toda duda que no se trata de atribuir responsabilidad objetiva, resaltando el campo del derecho penal de autor.

2. Delito cometido en nombre, con la ayuda o en beneficio del ente idea!

corresponde aplicar las normas generales del Código Penal en la materia.

² Luis Gracia Martín "El actuar en lugar de otro en derecho penal" pág. 63.

Esta previsión mejora la técnica de la anterior ley penal tributaria al incluir la noción de criminalidad de empresa³. Recoge conceptos que los doctrinarios argentinos Rubianes y Chichizola pregonaron hace años, como requisitos para sancionar penalmente a la persona jurídica, relacionados a la vinculación que debe existir entre la empresa y el delito.

Cuando se trata de evasión de las obligaciones tributarias nacidas en cabeza de la sociedad o ente ideal de que se trate, el requisito de que el ilícito sea cometido en nombre o en beneficio de la misma, no ofrece dificultades de interpretación, ya que siendo que los responsables deben en principio afrontar dichas cargas con los bienes del ente que administran, se acredita que el delito se cometió en su nombre y beneficio. Esto así por cuanto la sociedad es la contribuyente a nombre propio y el monto que represente la evasión, queda en su patrimonio.

Distinto es el caso en que algún funcionario infiel de la sociedad omita el pago de los tributos de ésta y desvíe el dinero en su propio beneficio. En tal caso, este sujeto comete un delito en perjuicio de la sociedad, y el de evasión no se configura, por faltar el dolo respectivo en los responsables del ente, el cual se torna víctima de aquél ilícito de defraudación, aunque formalmente ante el Fisco quede en posición de incumplimiento y pueda merecer sanciones administrativas.

Por su parte, sólo los representantes de las sociedades - según de qué tipo sean, su presidente, socio gerente, etc.- o

³ Juan Rodríguez Estévez "El derecho penal en la actividad económica" pág. 233.

los sujetos expresamente enumerados en la norma en análisis, podrán actuar en nombre del ente ideal, ya que de acuerdo a las reglas generales de representación de las sociedades según la ley 19.550, los actos realizados por terceros ajenos, no las obligan y por ende, no pueden ser realizados en su nombre.

Cuando el ilícito se perfecciona en beneficio del ente pero es realizado por un sujeto que no detenta ninguna de esas condiciones, serán aplicables las reglas generales sobre participación en ilícitos contenidas en el Código Penal (complicidad).

Luego, cabe concluir que el artículo 14 cumple la finalidad de resaltar la eliminación de responsabilidad objetiva, pero no la de introducir modificación alguna a las normas generales sobre autoría y participación criminal.

En el caso de ayuda, se ha puesto como ejemplo⁴ la utilización de una sociedad controlada para concretar la conducta ardidosa requerida por el artículo 2 de la ley 23.771.

3. Ente ideal, mera asociación de hecho o ente sin carácter de sujeto de derecho pero obligado según las normas tributarias

Con esta enumeración se ha procurado incluir a todos los casos de contribuyentes que no sean personas físicas.

Excede las figuras societarias regulares, incluyendo todo tipo de asociaciones que según las leyes tributarias pudieran

⁴ Miguel A. Macchi, op cit, pág. 259.

ser contribuyentes, como por ejemplo las sociedades de hecho y las uniones transitorias de empresas.

Este aspecto se relaciona con la autonomía del derecho tributario, una de cuyas evidencias es que en su marco, pueden ser designados como contribuyentes -en función de su capacidad contributiva, antes que para el derecho civil o comercial no son sujetos, como es el caso de las sucesiones.

En esta enumeración, se ven alcanzadas las personas de existencia ideal regulares e irregulares, sean de carácter comercial o civil, públicas y privadas.

En síntesis, puede decirse que la enumeración incluye:

- a) sociedades colectivas, sociedades en comandita simple, sociedades de capital e industria, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades anónimas, sociedades en comandita por acciones, sociedades accidentales o en participación, uniones transitorias de empresas, agrupaciones de colaboración;
- b) sociedades civiles, asociaciones, fundaciones;
- c) sociedades irregulares, sociedades de hecho;
- d) patrimonios afectados a determinada actividad o patrimonios especializados, en tanto sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.

El primer grupo, son sociedades comerciales reguladas en la ley 19.550 y los casos de uniones transitorias que también están previstos en la ley de sociedades comerciales pese a no serlo; en el segundo grupo están las civiles cuyo funcionamiento está marcado por el Código Civil; el tercer

grupo incluye las sociedades irregulares, que son aquellas a las que les falta cumplir algún requisito para ser consideradas regulares, por ejemplo la inscripción, en tanto que las sociedades de hecho son aquellas que carecen de instrumento constitutivo. Los patrimonios afectados a determinada actividad son una creación del derecho tributario que habilita a las leyes tributarias a considerarlas como unidades económicas para la atribución del hecho imponible (ej.: art. 4 de la ley del Impuesto al Valor Agregado).

4. Directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados

4. 1.- Los directores son los administradores de las sociedades anónimas y el directorio puede designar gerentes que a su vez pueden o no ser directores. Director es quien tiene a cargo la gestión de los negocios sociales, el carácter de administrador. Gerente es el designado por el directorio para delegarle algunas funciones ejecutivas de la administración (art. 270 de la Ley de sociedades).

Los administradores se refieren a los de los restantes tipos societarios y entes irregulares. Son quienes ya sea por mandato o por gestión de negocios, en virtud de ley, contrato o designación judicial, tienen a su cargo la conservación, incremento, custodia y promoción de bienes o intereses ajenos.

Ahora bien, teniendo en cuenta la parte final del artículo "... inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamen-

to a la representación sea ineficaz...." (que es aplicable a todos los sujetos enumerados), también queda alcanzado el administrador de hecho designado por acto jurídicamente ineficaz.

De acuerdo a lo expuesto al tratar el tema de los administradores de hecho⁵, no quedan dudas de que también están incluidos quienes no tienen ningún tipo de designación formal en la empresa, pero fácticamente ejercen la administración, postura que comparte Díaz⁶. De lo contrario, el sólo interponer un testafierro permitiría eludir la responsabilidad penal de quien de hecho, pero realmente es el que maneja la empresa.

También en este sentido Bajo Fernández y Bacigalupo⁷ señalan que en España existe jurisprudencia en sentido de que responde el administrador de hecho aunque no concurren en él las características requeridas por el delito especial, si éstas se dan en la entidad en cuyo nombre obra; y Aparicio Pérez⁸ cita jurisprudencia del Tribunal Supremo español que hace descansar la responsabilidad en que se ejerza de hecho la administración de la empresa, con independencia del puesto que se ocupe en ella.

⁵ Sobre este tema ver Percy García Cavero, "La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: Criterios de imputación".

⁶ Vicente O. Díaz "Criminalización de las infracciones tributarias" pág. 96.

⁷ Bajo Fernández y Bacigalupo "Delitos tributarios y previsionales" pág. 87.

⁸ J. Aparicio Pérez y otros "Delitos e infracciones tributarias..." pág. 127.

Señala Rodríguez Montañés invocando a Rodríguez Mourullo⁹ que la equiparación entre los administradores de hecho y los de derecho responde a razones de política criminal, ya que de lo contrario, se favorecería a quienes por desidia no se hubiesen preocupado por regularizar la sociedad o la designación de administradores y también -lo que es más grave- a quienes dolosamente hubiesen creado la situación irregular para sustraerse del ámbito de los delitos societarios.

Por su parte, los síndicos y miembros del consejo de vigilancia integran sendos órganos de control en las sociedades anónimas; tanto la sindicatura cuanto el consejo de vigilancia son órganos optativos -salvo casos especiales de ciertas sociedades- de fiscalización de legalidad y de gestión respectivamente; su existencia se prevé en el estatuto y sus integrantes son elegidos por la asamblea de accionistas. Cabe recordar que son designados por asamblea para controlar la actuación del directorio (arts. 284 y 294 de la Ley de sociedades).

De acuerdo a la distribución de funciones en el seno de la sociedad anónima, es poco probable que los síndicos o los miembros del consejo de vigilancia tengan en sus manos las decisiones de administración, por cuanto éstas fueron expresamente encomendadas por la ley al directorio y aquellos no lo integran. Por regla, el síndico no ejerce

⁹ Teresa Rodríguez Montañés "La responsabilidad penal del administrador desleal y los nuevos delitos societarios" pág. 113.

funciones directivas ni de gestión y tampoco representa a la sociedad.

No obstante, sí pueden llegar a tener responsabilidad por los actos que aprueben, faciliten o dejen de impugnar¹⁰, o por los que realicen en ejercicio de la presidencia del directorio. Debe tenerse presente que aunque el síndico no está legalmente obligado a denunciar los delitos de que tome conocimiento, sí está posicionado dentro de la empresa en una ubicación que le permite alertar al directorio y a los accionistas, y evitar la prosecución de la irregularidad que haya detectado. Por otra parte, habrá de analizarse en cada caso si incurren en el delito de encubrimiento (artículo 277 del Código Penal).-

En síntesis, se observa que la enumeración incluye a todos los sujetos que en cada tipo societario, tengan a cargo las funciones ejecutivas o su fiscalización.

Por su parte, la Cámara en lo Penal Económico¹¹ sostuvo que los deberes de fiscalización interna que le incumben al síndico en la sociedad anónima se refieren a la administración de la sociedad y al interés de los accionistas administrados, no importando un deber de preservar los intereses del fisco, tal que autorice a considerarlo incurso en una omisión Impropia.

¹⁰ En contra Vicente O. Díaz en "El síndico societario: su calificación penal tributaria".

¹¹ Sala "A" in re "Green E. y otros s/ régimen penal tributario", rta. 16-6-95.

La misma Sala¹² revocó el auto de procesamiento de un síndico respecto de quien el Juez de 1ª Instancia había considerado que tendría participación en las decisiones de la comisión fiscalizadora por el sólo desempeño del cargo, lo que no es comprobación suficiente de la intervención en el hecho, pues las funciones de fiscalización interna propias de síndicos y miembros del consejo de vigilancia, se refieren a la administración de la sociedad y al interés de los accionistas, no derivándose de ellas un deber de preservar los intereses del fisco que genere responsabilidad por una omisión impropia.

En tanto, mandatario o representante es quien recibe poder para ejecutar en su nombre y por su cuenta actos jurídicos. Se mencionan expresamente los mandatarios, representantes o apoderados, quienes son sujetos a los que se ha otorgado mandato¹³ o poder para realizar determinados actos.

La previsión contenida en la última parte de la norma se relaciona con la ineficacia del acto por el que se otorgaron esas facultades, tanto en cuanto a la formalidad del instrumento cuanto a los vicios en el otorgamiento. De tal forma, abarca tanto los déficits que pudiera tener el poder en sí mismo, como si fue otorgado, por ejemplo, excediéndose de

¹² CNAPE Sala "A" en autos "Sudatlántica Cía. de Seguros SA y otros s/ régimen penal tributario", rta. 15-3-96.

¹³ Rige el artículo 1869 del Código Civil.

sus facultades el otorgante, o sin cumplirse las mayorías requeridas por la ley.

4. ii.- Para Villegas la enumeración del artículo 14 en análisis es taxativa y quedarían excluidos por ejemplo los auxiliares, pero cabe disentir respetuosamente, porque si el auxiliar intervino dolosamente y se acreditan los requisitos del tipo, rigen las reglas generales de la participación, de modo que puede responder a título de partícipe necesario o secundario.

Esta norma, cabe reiterar, es para dejar bien claro que la calidad especial de contribuyente, empleador o agente de retención o percepción de la que es titular una persona jurídica, se extiende a determinadas personas físicas a los fines de la imputación penal, que en esta materia no se prevé pena para la persona jurídica, y que no existe responsabilidad objetiva, pero en modo alguno permite, como se adelantó, modificar las reglas generales de la participación criminal.

4. iii.- La jurisprudencia en la materia tributaria ha prestado atención al cargo de la persona física en la empresa, no sólo a su intervención personal en la administración de la misma, y también a la existencia de delegación de funciones.

En síntesis, la jurisprudencia sostiene que se presume que quien es director de una sociedad anónima o gerente de una sociedad de responsabilidad limitada, ejerce efectivamente el cargo y está al tanto de la administración, lo que no quita que otras personas también pueden haber

intervenido en el ilícito; asimismo, el director que invoca haber delegado tales tareas, debe probarlo.

Por ejemplo, se ha dicho que la calidad de representante legal de la sociedad anónima autoriza a suponer que ese sujeto intervino en el hecho de defraudación de los tributos correspondientes a la sociedad, y la invocación de ser ajeno al manejo empresarial, supone una delegación de atribuciones que como presidente del directorio le incumben y esa es una circunstancia que debe probarse¹⁴.

En similar sentido "... el agravio referido a que ... desconocieran el manejo empresarial no puede ser aceptado en tanto ellos eran los representantes legales de las sociedades involucradas en la maniobra. Eso no es óbice para que el juez ahonde la investigación con el fin de determinar qué otras personas pudieron haber participado y el rol desempeñado por cada uno en orden a deslindar sus respectivas responsabilidades. ..."15.

En otro supuesto en que la contribuyente era sociedad anónima sostuvo que "... si bien es cierto que el solo desempeño del cargo no es comprobación suficiente de la intervención en el hecho, en el caso no se ha invocado ninguna delegación de la atribución representativa y no se encuentra controvertido que ... era el presidente del directorio de la sociedad, cualidad ésta que según la ley comercial (art.

¹⁴ CNAPE Sala A "Intercorp SA s/ ley 23.771" rta. 11/9/01, comentario de Teresa Gómez publicado en el ejemplar de diciembre de 2001 de "Universo Económico".

¹⁵ CNAPE Sala A In re "Incidente de apelación ... en causa 4200 'Agro Farm SA s/ inf. ley 23.771", rta. 8-4-02.

268 de la ley 19.550) supone la representación de la entidad.

...¹⁶.

En similar sentido "... las únicas explicaciones de descargo ... que ... no obstante ser presidente del directorio desconocía totalmente el manejo empresario ... si bien puede resultar verosímil en muchos casos, no lo es en el caso de autos, en que el imputado pretende desentenderse totalmente de la representación que inviste diciendo desconocer quien fuera la persona que sí ejerció el manejo empresario. ..."¹⁷.

En caso de sociedad anónima, la Cámara Federal de San Martín señaló que el carácter de presidente de una sociedad coloca a quien ocupa el cargo en una posición jerárquica dentro de la compañía con capacidad de decisión respecto de los hechos que se les imputan, lo que permite fundar su responsabilidad y autoría, debiéndose presumir que estaba al tanto de las acciones evasivas, ya sea en forma activa o en la modalidad de omisión impropia, toda vez que desde su puesto, tenía la obligación de actuar en determinado sentido¹⁸.

Para una contribuyente sociedad de responsabilidad limitada, "... lo invocado por el imputado a fs. ... en el sentido de que no sería él el autor de los hechos por no haber estado a cargo de la administración de la sociedad, carece de sustento. En una declaración anterior, el mismo imputado admitió ser quien gestionaba los negocios de la empresa. ...

¹⁶ CNAPE Sala A reg. 737/98 rta. 5/8/98.

¹⁷ CNAPE Sala A reg. 361/01 rta. 29/5/01.

¹⁸ C.Fed. San Martín Sala Ia. en causa N° 6366 rta. 11-10-01, publ. en Doctrina Tributaria N° 273, t. XXIII, pág. 1129.

por otra parte si bien el carácter de gerente de una sociedad de responsabilidad limitada no excluye la posibilidad de que la administración estuviera confiada de hecho a otras personas, en el caso no hay ninguna indicación de que eso hubiera ocurrido. ...”¹⁹.

En relación a los administradores de hecho “... la calidad de administrador mencionada en la ley que establece quiénes son responsables en el caso de personas jurídicas, abarca también a quienes de hecho administran los negocios sociales, aún cuando lo hagan como gestores de negocios sin mandato expreso ...”²⁰.

En relación al accionista mayoritario “... el nombrado no pudo resultar ajeno a los hechos ... con un examen de las pruebas agregadas al expediente principal, se advierte que ... tomaba las decisiones e impartía las instrucciones en ... SA, y resultaría poseedor de la casi totalidad del capital accionario de la mencionada sociedad a la época de los hechos ... Ante el cuadro probatorio que indicaba a ... con poder en la toma de decisiones de la aludida sociedad, no se aportó ningún elemento de prueba para desvirtuar la intervención en los hechos investigados ...”²¹.

Y también “ ... actuó como socio de ... SRL ... se encontraba a cargo de la administración de la empresa y por lo tanto tomaba las decisiones de aquella durante los hechos

¹⁹ CNAPE Sala A reg. 702/02 rta. 15/10/02.

²⁰ CNAPE Sala A reg. 1303/01 rta. 28/12/01.

²¹ CNAPE Sala B reg. 410/01 rta. 1/6/01.

en cuestión, además por su condición de contador público nacional y licenciado en administración de empresas. ... no pudo desconocer los hechos ilícitos cometidos en la sociedad que él dirigía y de la cual es propietario de la mayoría del capital social..."²².

5. Funcionarios públicos

Resta agregar que las escalas se incrementan y se agrega inhabilitación cuando se trata de la intervención de un funcionario o empleado público que en ejercicio u ocasión de sus funciones toman parte en la ejecución de los delitos (artículo 13 de la ley 24.769).

El concepto de funcionario y empleado público, debe tomarse del artículo 77 del Código Penal²³.

La razón de la agravación es que sobre los funcionarios públicos pesa el deber de velar por el correcto funcionamiento de los órganos del Estado, del cual, por otra parte, son dependientes, por lo que a su respecto, es mayor la reprochabilidad.

También debe tenerse presente que algunas conductas no podrían cometerse sin intervención de un funcionario público.

Si bien el derecho penal que nos rige es de acto y no de autor, no se duda de que las características personales del

²² CNAPE Sala B reg. 812/01 rta. 21/9/01.

²³ Artículo 77 del Código Penal: "Para la inteligencia del texto de este código, se tendrá presente las siguientes reglas: ... Por los términos funcionario público y empleado público usados en este código, se designa a todo el que participa accidental o permanentemente del ejercicio de funciones públicas, sea por elección popular o por nombramiento de autoridad competente. ...".

sujeto pueden tener injerencia en la graduación de la pena. Con más razón entonces, en la previsión positiva de mayor rango de sanciones.

Finalmente, debe destacarse que la agravación es para el sujeto que reviste la calidad de funcionario, y no se extiende a los autores y/o partícipes que no reúnan esta característica.

6. Asesores contables y fiscales

i.- En cuanto a los asesores y consultores, su intervención está prevista en el artículo 15 de la ley, al disponer que serán pasibles además de la pena correspondiente por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble de tiempo que la condena.

En primer lugar, se advierte que la norma no contiene un tipo independiente, propio para los asesores contables o fiscales, sino que brindar un asesoramiento al contribuyente que se traduzca en evasión por parte de éste, es participación en el ilícito del contribuyente, del que incluso, pueden llegar a ser instigadores.

La norma se refiere a la intervención de los expertos en los delitos de la primera parte de la ley, agregando pena de Inhabilitación especial a la que les correspondiera por su participación en tales hechos, que se graduará de acuerdo a las reglas generales (artículos 45 y 46 del Código Penal).

ii.- Estos asesores, por no reunir la condición requerida por las figuras especiales al no ser el sujeto pasivo del tributo ni su representante, no pueden ser autores, lo cual no obsta a

que si prestan una colaboración que tenga características de participación criminal, merecerán pena ya sea como cómplices o como instigadores.

Se trata de los contadores que actúan como asesores del contribuyente pero que no ostentan cargos directivos ni alguno de los enumerados en el artículo 14 de la ley 24.769, ya que en tal caso, si intervinieron en el hecho sí podrían responder como autores, al estar incluidos en dicha enumeración.

iii.- Mucho se ha debatido acerca de la responsabilidad de los contadores, quienes no tienen un deber legal de averiguar la certeza de los datos que el contribuyente les alcanza, y no son garantes de la recaudación. Pero lo cierto es que si con su ciencia facilitan o prestan una cooperación dolosa al hecho principal, ya sea aconsejando o señalando la vía por la cual puede concretarse la evasión, serán imputados como cómplices o instigadores.

En el sistema alemán, la relación de los asesores fiscales con su cliente está regulada, los obliga a salvaguardar los intereses de éste, ayudarlo, representarlo, y asesorarlo acerca de cómo minorizar el tributo dentro de la legalidad, pero obviamente, siempre deben cumplir la ley²⁴.

Estos profesionales en ocasiones cumplen un rol de asesores impositivos, pero también están los contadores liquidadores, contadores certificantes, auditores operativos y auditores externos.

²⁴ Gloria Alarcón García "Los asesores fiscales como sujeto activo ..." pág. 230.

En ocasiones ocurre que se designa al frente de la gerencia a cargo del área impositiva de una empresa a un contador, en cuyo caso actúa como gerente, administrador o titular de un cargo similar en la sociedad, y no como profesional independiente.

En este tema se presentan tres situaciones posibles, bien diferenciadas. Una sería el caso del contador que realiza su labor de liquidación sobre la base de la documentación que le brinda el cliente, ignorando la tergiversación que éste ha hecho, por ejemplo que algunas facturas de gastos sean apócrifas, que algunas ventas no estén documentadas, etc.; en tal caso, y en la medida que la maniobra no sea evidente o fácil de advertir, el contable puede no darse cuenta de las irregularidades, en cuyo caso, carecerá de dolo, a diferencia de su cliente.

Otra, está dada por el caso del experto que obra negligentemente y con esa actitud provoca la evasión, en cuyo caso tanto él mismo como el cliente en principio carecerían de dolo. Sin embargo, sería necesario ver en detalle cada caso, porque podría darse alguna de las formas de omisión analizadas, desde el momento que tanto el contador como el contribuyente obligado que lo contrató especialmente para que lo asesore, saben cuáles son sus obligaciones para con el Fisco, y de no cumplirlas, están incurriendo en una omisión que según las características de cada situación particular, podría equipararse a la conducta activa típica, en cuyo caso el hecho, sería punible.

Finalmente, el caso del experto que brinda asesoramiento acerca de cómo efectuar la maniobra ardidosa descrita en la norma. En este último caso, a su vez puede ocurrir que el contable sea quien instiga al contribuyente a evadir indicándole cómo hacerlo, o que concurra en el hecho siguiendo las directivas del cliente que tomó la determinación de evadir por cuenta propia y solicitó el asesoramiento técnico al contador²⁵.

En el primer caso, si el contribuyente le da al asesor registros o documentación que contienen falsedades o son apócrifos, y el contador lo desconoce, limitándose a realizar su labor de registro o liquidación, difícilmente pueda atribuírsele participación en el hecho, que fue pergeñado e instrumentado por el contribuyente, aunque eso dependerá de las características del ardid, porque como se dijo, el contador está especialmente en condiciones -a diferencia de un lego-, de advertir las irregularidades en la documentación, y si son notables, no se admite que puedan pasarle desapercibidas. En caso de que el contador advierta esas circunstancias y decida continuar con la maniobra, obrará con dolo.

La situación del experto que brinda un asesoramiento que permite al contribuyente incurrir en la evasión no ofrece lugar a dudas en cuanto a la intención ilícita del contador.

Obviamente la diferenciación está dada por el dolo del contador. En el caso de ignorar que está prestando

²⁵ Gloria Alarcón García, op. cit. pág. 231; Alberto Cianfarini "La responsabilidad del consultante fiscal" pág. 17.

colaboración en un ilícito, no responderá, en el supuesto en que está poniendo sus conocimientos técnicos al servicio del armado de la maniobra de evasión, sin dudas merecerá su sanción penal, sea como instigador o como partícipe.

En síntesis, es de suma relevancia determinar qué actividad realizaron estos profesionales en cada caso concreto para a partir de allí establecer qué intervención real tuvieron en el hecho punible.

iv.- Por otra parte, debe tenerse presente el artículo 8 inciso e) de la ley 11.683 que dispone que los terceros que, aunque no tengan los deberes tributarios a su cargo, facilitan por su culpa o dolo la evasión, responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores.

Esa norma alcanza a los contadores que actúan como asesores fiscales externos, quienes respecto del tributo del cliente, son terceros, pero de acreditarse su intervención en los hechos antecedentes de la evasión del contribuyente, responden solidariamente con éste.

La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación²⁶, reconoce vigencia de esta norma y sostiene que el contador no puede desconocer su responsabilidad frente a cuestiones directamente relacionadas a su actividad específica. Si bien no están obligados a verificar los proveedores de su cliente, sí lo están respecto de la verdadera existencia de las operaciones.

²⁶ En los autos "Bertoli Zimmerman, Hugo y otro s/ apelación" resueltos el 28-11-02. Este caso fue comentado por María I. Costa en *Novedades Fiscales de Ámbito Financiero* el 28-4-03.

Esta previsión sin dudas tiene carácter sancionatorio y tiene un alcance mucho mayor que la sanción estrictamente penal, ya que incluye acciones y omisiones negligentes.

No la aplica el Tribunal Oral penal, y como sostiene el Tribunal Fiscal, su imposición no está supeditada al resultado del juicio penal, porque su finalidad es distinta.

7. Intervención en el hecho

Este aspecto medular de la norma, denota la expresa intención del legislador de evitar la atribución de responsabilidad penal objetiva a sujetos que ostentan determinados cargos revestidos de funciones por ejemplo de administración, pero que no tuvieron intervención personal en el hecho.

En este sentido, se han seguido las líneas doctrinarias en materia penal uniformes y pacíficas, y también jurisprudenciales, ya que la Corte Suprema tenía dicho que no hay responsabilidad objetiva por el mero hecho de ser director de una sociedad si no se prueba la responsabilidad subjetiva²⁷.

Al hacer referencia a la intervención, se está requiriendo que el sujeto haya obrado con conocimiento y voluntad de realizar la conducta ilícita o de participar en ella.

De tal forma, queda excluida la responsabilidad meramente derivada de revestir uno de los cargos enumerados en el artículo 14 de ley 24.769²⁸; se tenga o no uno de esos

²⁷ CSJN in re "Monaterio da Silva" rta. 2-10-78.

²⁸ Así lo ha sostenido la Sala B de la CNAPE reg. 310/01 rta. 11/5/01.

cargos, para proceder la imputación penal, es menester la intervención dolosa en el hecho.

Como dice Roxin, el dominio del hecho sólo tiene sentido si se refiere a un hecho concreto, es inadmisibles decir que alguien domina un suceso concreto sólo por el hecho de poseer la cualificación de la autoría²⁹.

Que en las leyes 23.771 y 24.769 se requiera que los sujetos hayan tenido intervención en el hecho, es un aspecto novedoso respecto del antiguo artículo 49 de la ley 11.683. Según la ley 11.683 correspondía pena a los sujetos (directores, gerentes, administradores, mandatarios o representantes) responsables del cumplimiento de la obligación tributaria, sin ser requisito la participación en el hecho. Esto se modificó para adecuar la previsión a los principios generales de derecho penal de personalidad de la pena. De lo contrario, tratándose de sanciones penales, era un caso de poena sine culpa.

Actualmente, como se dijo, no basta el desempeño en esos cargos para merecer pena, sino que deben haber intervenido en el hecho punible personalmente, como autor, cómplice o instigador.

Se impone entonces determinar qué función cumple cada funcionario dentro de la empresa, ya que no será igual la responsabilidad por ejemplo del gerente de producción que la del gerente de administración.

8. Participación

²⁹ Luis Gracia Martín "El actuar en lugar de otro en derecho penal" pág. 109.

Sin importar qué estructura adopte el ente ideal, los sujetos que la norma enumera que hayan intervenido en el hecho son los que sufrirán la pena en la medida que hayan sido autores, pero también responderán como partícipes si han prestado dolosamente una cooperación, ayuda o auxilio al hecho doloso principal.

De lo expuesto se sigue que rigen las reglas generales de participación criminal (ver capítulo III), es decir que se pueden dar en los delitos tributarios todas las formas de participación, ya que la enumeración del artículo 14 no implica presunción de autoría.

9. Otros casos

Similarmente, en la ley que regula el Sistema integrado de Jubilaciones y Pensiones, el artículo 144 de la ley 24.241 dice "Cuando el delito hubiera cometido a través de una persona de existencia ideal, pública o privada, la pena de prisión se aplicará a los funcionarios públicos, directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes que hubiesen intervenido en el hecho o que por imprudencia, negligencia o inobservancia de lo deberes a su cargo hubiesen dado lugar a que el hecho se produjera."

Capítulo 7

DIVERSAS SOLUCIONES DEL DERECHO COMPARADO

1. Francia

1. 1.- El sistema de sanciones tributarias francés, está orientado a cumplir un triple propósito: garantizar el respeto del sistema declarativo del impuesto; determinar las sanciones apropiadas; respetar las garantías del contribuyente¹.

En Francia hay un Código General de Impuestos, que contiene todas las disposiciones que regulan la vigencia y aplicación de los tributos de todas las jerarquías de la república; contiene tanto disposiciones de fondo como de forma, y también prevé sanciones fiscales y penales, y sus respectivos procedimientos.-

Las normas que hacen al aspecto sancionatorio están incluidas en el Libro II destinado a la "Recaudación del Impuesto", dentro de éste, en el Capítulo I titulado "Pago del Impuesto" y dentro de éste a su vez, en el Capítulo II denominado "Penalidades".-

Este último, contiene una Sección I denominada "Disposiciones Comunes", dentro de la cual hay un subtítulo dedicado a las sanciones fiscales, otro a las penales (que abarca los artículos 1741 a 1753 bis) y un último destinado a otras sanciones y medidas diversas.-

Luego, en la Sección II de "Disposiciones Particulares", se dividen títulos de acuerdo a los tributos, y dentro de cada uno hay subdivisiones una de las cuales en cada caso incluye

¹ J. Paultre de La Motte "Les sanctions fiscales...".

disposiciones penales. Se observan los siguientes títulos: A. Impuestos directos y tasas asimiladas (la parte penal abarca los artículos 1771 a 1783 B); B. Tasas sobre las suma de negocios y asimiladas (la parte penal está en el artículo 1789); C. Contribuciones indirectas (las sanciones penales están reguladas en los artículos 1810 a 1821); D. Registro y publicidad engañosa (las normas penales están en los artículos 1837 a 1839), y E. Derechos de timbres y otros derechos y tasas (con sus disposiciones penales en los artículos 1840-O a 1840-Q).

Las sanciones fiscales se aplican tanto a personas físicas como jurídicas, pero ninguno de los artículos que describe ilícitos penales en el Código General de Impuestos contiene una remisión a la aplicación de las disposiciones generales sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas previstas en el artículo 121-2 del Código Penal francés.

El artículo 1777 prevé que cuando el delincuente es una sociedad o una asociación, las penas previstas en los artículos 1771 a 1775 son aplicables a los presidentes, directores generales, directores gerentes, o a toda persona que tenga calidad de representante de la empresa.

1. II.- Desde el punto de vista penal en general –no tributario-, la responsabilidad penal de las personas jurídicas está prevista en el artículo 121-2 del Código Penal, que rige desde el 1º de marzo de 1994, y dispone que las personas morales responden penalmente en caso de que el hecho haya

sido cometido por su cuenta por sus órganos o representantes, y en tanto la norma penal especial lo prevea.

Hasta la entrada en vigencia del nuevo Código Penal de 1994, en Francia las personas morales tenían responsabilidad civil, disciplinaria y administrativa. También regía la responsabilidad penal por el hecho de otro, que permitía aplicar sanciones penales a los directores o jefes por hechos culposos de los subordinados cometidos en el seno de la empresa.

No se prevé en cambio el instituto del actuar en lugar de otro al estilo español o alemán, ni como norma general ni en la parte especial del Código Penal.

Según los doctrinarios franceses² mediante esta reforma, a los tradicionales problemas derivados del principio de personalidad de las penas y de la individualización de la persona que toma las decisiones en la empresa, se agregó una tercer dificultad, consistente en la articulación del campo de responsabilidad de las personas físicas intervinientes con el de las jurídicas, porque la responsabilidad penal de la persona jurídica en principio no excluye la de las personas físicas autores o partícipes de esos hechos. Al preverse sanciones para el ente y también para las personas físicas, concurren las normas generales de participación criminal.

1. iii.- El nuevo Código Penal introdujo la responsabilidad penal de todas las personas morales excepto el Estado nacional, mediante la previsión contenida en el

² Annie Bac "Le risque pénal dans l'entreprise" pág. 16.

artículo 121-2 que les atribuye responsabilidad en los casos que la ley expresamente prevea, es decir que no hay una disposición general para todos los delitos, sino que efectúa un reenvío a las normas específicas que describen los tipos y prevean esta responsabilidad en cada caso.

Por eso se dice que la responsabilidad penal de las personas jurídicas es especial porque exige un reenvío expreso en la ley que describe el ilícito, de modo que si la norma que contiene la descripción típica no prevé tal remisión, no se aplica sanción penal a la empresa.

Ese reenvío debe ser expreso; ha dicho la Corte de Casación en la sentencia de la Sala Criminal N° 2398 del 18 de abril de 2000 que la responsabilidad penal de las personas morales no puede aplicarse si no está expresamente prevista por una disposición especial para la infracción considerada, siendo que la norma que incrimina utilizando la expresión a "toda persona" sin hacer expresa referencia a las personas morales, no permite imputar penalmente a la empresa. El fundamento de esta sentencia es el criterio de interpretación estricta de la ley penal emanado del artículo 111-4 del Código Penal en función para el caso, de lo dispuesto en el artículo 121-2 del mismo código y la disposición especial que rige el caso (esa sentencia fue dictada en un caso en que se aplicó una sanción prevista en el Código de Trabajo que caracteriza al sujeto activo con la reiteradamente usada expresión "toda persona que...").

Consecuentemente, en materia de delitos tributarios, rigen las reglas generales de responsabilidad penal de las personas físicas, por faltar este reenvío en las normas que describen los delitos de esta naturaleza.

1 iv.- El régimen francés exige para atribuir responsabilidad penal a una persona moral, que exista infracción, la cual puede ser por comisión o por omisión, y que el hecho haya sido cometido por cuenta de la sociedad, es decir en su beneficio, por sus órganos o por sus representantes.

Antes también era exigencia que existiera responsabilidad penal de una persona física por ese hecho, motivo por el cual se sostenía que la responsabilidad de las personas morales no era autónoma, porque dependía de que hubiera alguna persona física responsable penalmente por el hecho, sin embargo la reforma al artículo 121-3 del Código Penal efectuada mediante ley del 10 de julio de 2000, que introdujo la limitación de la responsabilidad penal para las personas físicas que no han causado directamente el daño o que quienes han contribuido a crear la situación que ha permitido la realización del daño o que no han tomado las medidas que permitieran evitarlo sólo responden penalmente si violaron de manera deliberada una obligación de prudencia o de seguridad prevista en la ley o reglamento o si cometieron una falta que expuso a un tercero a un riesgo de una particular gravedad que no podían ignorar.

Por lo tanto, actualmente es factible atribuir responsabilidad penal a una persona jurídica aunque ninguna persona física sea responsable por tal hecho por aplicación de la nueva redacción del artículo 121-3 del Código Penal que regula la responsabilidad en materia de delitos cometidos por negligencia y puesta en peligro deliberada de un tercero.

En este sentido, ha quedado establecido que resulta de los artículos 121-2 y 121-3 del Código Penal que las personas morales son responsables penalmente de toda falta no intencional de sus órganos o representantes, que hayan entrañado una infracción, aún si no hay responsabilidad de la persona física (Corte de Casación, Sala Criminal, sentencia N° 6289 del 24 de octubre de 2000).

En tanto, la Corte de Casación ha dicho que las personas físicas que no han causado la lesión personalmente pero han violado deliberadamente una obligación de prudencia o un reglamento exponiendo a un tercero a un riesgo, responden penalmente por el resultado dañoso que de esa manera han contribuido a causar (Sentencia N° 4681 del 5 de septiembre de 2000).

De tal manera, se parte de la base de que el órgano, representante o gerente a cargo de la administración tiene la obligación de cumplir con los deberes legales y reglamentarios de la empresa (Corte de Casación, Sala Criminal, sentencia del 24 de septiembre de 1998).

En cuanto a qué persona de la sociedad genera con su acción la responsabilidad penal de ésta, desde el siglo XIX y

en forma reiterada, la jurisprudencia tiene decidido que en la industria, empresa o profesiones regladas, la responsabilidad penal se remonta a los dirigentes porque éstos tienen el deber de velar por el cumplimiento de la ley³; hay una implícita obligación del jefe de proveer a la seguridad de los trabajadores, de los consumidores y del medio ambiente y cuando falta a su deber de proveer a la seguridad general, hay una presunción de responsabilidad⁴.

la jurisprudencia, ha condenado a los jefes de establecimientos en base al deber de cuidado de éstos sobre los hechos de los subordinados en materia de cumplimiento de reglamentaciones.

En el caso "Ferrand" del año 1892⁵, la Corte de Casación confirmó la condena en primera instancia recaída sobre el administrador de una empresa de demoliciones por el hecho del dependiente. El director gerente de una empresa fue absuelto en primera instancia pero la Cámara de Casación anuló la sentencia en el caso "Widerkehr" de 1956 por contaminación, porque si bien el director había dotado a la usina de una instalación para filtrar residuos, los jefes de empresas tienen la responsabilidad sobre los hechos de los subordinados por lo que su responsabilidad penal puede provenir del hecho de otro.

³ Idem pág. 53.

⁴ Rudolf Hidalgo "Enterprise et responsabilité pénale".

⁵ Edmundo Hendler "Casos de derecho penal comparado" pág. 123.

En el caso "Morel" de 1968 , el gerente de la empresa constructora fue condenado en primera instancia y la Cámara de Casación confirmó la sentencia, en la que se dispuso que el gerente está obligado a tomar todas las medidas útiles para aplicar los reglamentos y asegurarse personalmente de su ejecución, siendo la única manera de exonerarse la demostración de que delegó esa vigilancia en un encargado apto e idóneo.

Sin embargo, el hecho de detentar ese cargo o tener atribuida esa tarea, objetivamente, no permite atribuir responsabilidad penal sin más, sino que es necesario que el Ministerio Público y la Administración de Impuestos demuestren la intervención del sujeto en el hecho consumado o tentado, y que la misma ha sido deliberada (Corte de Casación, Sala Criminal, sentencia del 17 de octubre de 1983).

1. v.- Ahora bien la sociedad es responsable penalmente en la medida que quien actuó sea un órgano o representante obrando dentro de su campo de acuerdo al estatuto, pero no si es un empleado, aunque en este punto debe tenerse presente la facultad de delegación que es legítima y válida.

Si el hecho es de un subordinado, no obstante que el artículo 121-1 del nuevo Código Penal dice que nadie es responsable penalmente más que por su propio hecho, el jefe de oficina responde por los hechos de otros, en tanto así esté previsto en la ley. El fundamento de esta responsabilidad por el hecho de otro, es que el jefe obra negligentemente al

permitir que la infracción sea cometida por el subordinado; el jefe tiene una obligación de controlar y supervisar la actividad de los subordinados, lo que torna al hecho del otro en falta suya. Esta responsabilidad del jefe no altera la responsabilidad del subordinado derivada de su propio acto.

El jefe puede exonerarse de pena si se demuestra que la falta no existió, o que había delegado esas funciones en otra persona.

Sin embargo, debe analizarse cada caso, por ejemplo, el representante o gerente a cargo de la administración no pueden pretender desvincularse de su responsabilidad invocando una delegación de funciones en un estudio contable (Corte de Casación, Sala Criminal, sentencia del 24 de septiembre de 1998); cabe la aclaración de que independientemente de las sanciones que le correspondan al contador por su participación en el hecho, será merecedor de sanciones fiscales motivadas en su condición de tal, previstas por ejemplo en el artículo 1767 del Código General de Impuestos.

1. vi.- Si la infracción del subordinado es culposa, la responsabilidad se remonta al jefe aunque no haya intervenido en el hecho, por su obligación de velar para que la ley se cumpla. Si el jefe había delegado, esa responsabilidad no lo alcanza.

Si la infracción del subordinado es dolosa, no hay ninguna presunción y cada uno responde por su hecho.

La jurisprudencia ha admitido que la comisión por parte del órgano o representante está cumplida suficientemente aún por el gerente de hecho (sentencia de la Corte de Casación Sala Criminal N° 4946 del 12 de septiembre de 2000).

También se ha sostenido que el empleado asalariado, suficientemente competente a quien el órgano ha delegado poderes y facultades, otorgándole además los medios necesarios para realizar su tarea, debe considerarse representante de la persona moral en el sentido exigido por el artículo 121-2 del Código Penal (Corte de Casación, Sala Criminal sentencia N° 3622 del 30 de mayo de 2000).

1. vii.- El otro requisito para proceder responsabilidad penal de la persona moral, es que el acto del órgano o representante, la haya beneficiado -de lo contrario, el ente será víctima-.

La lesión típica debe haber sido cometida por cuenta de la empresa, ya que de lo contrario, ésta sería víctima del hecho y no responsable penalmente.

1. viii.- Las penas previstas para la persona jurídica en el régimen francés, pueden ser multa, disolución, interdicción, suspensión, imposición de un veedor judicial, cierre definitivo o por tiempo determinado, exclusión de las licitaciones públicas, interdicción de emitir títulos, interdicción de emitir cheques, confiscación del objeto de la infracción, difusión de la sanción aplicada (art. 131-38) y 131-39)).

1. ix- En la legislación francesa existe un instituto denominado "sursis" o prórroga, según el cual se dicta la

condena, pero se suspende la ejecución de la misma, dadas determinadas condiciones, como ser falta de antecedentes.

2. Estados Unidos

1. i.- Por sus diferencias con los sistemas argentino y europeos continentales, ante todo cabe aclarar que en el sistema anglosajón, en cuanto a la intervención en los delitos, se distingue al autor (principal in the first degree, en Inglaterra, denominado perpetrator), de los partícipes (principal in the second degree y accesory before the fact, que en Inglaterra serían los accesories to the crime o secondary party), y los encubridores (accessory after the fact).

El concepto de principal in the first degree incluye autor, autor mediato, que obra produciendo el actus reus del crimen a través de un sujeto que actúa inocentemente o es inimputable (innocent agent), y coautores.

La participación puede darse mediante ayuda, cooperación, instigación (aid, abet, counselling y procuration), la cual según el caso puede acontecer antes, durante o después del actus reus y debe efectuarse con mens rea; aunque debe destacarse que hay varias interpretaciones de los conceptos "aid" y "abet" y su preciso significado y diferenciación como instigación⁶.

1. ii.- Para castigar penalmente en el sistema anglosajón es necesaria la concurrencia de dos elementos: actus reus

⁶ La traducción al castellano de "aid" es ayudar, auxiliar, asistir; en tanto que "abet" es instigar, incitar, inducir, apoyar a delito o delincuente -y "to aid and abet" es ayudar y encubrir-, pero debe distinguirse de "counselling", cuya traducción es asesoramiento (Simon and Schuster's International Dictionary, New York, 1973).

(ejecución del hecho) y mens rea (elemento subjetivo, conocimiento e intención).

Sin embargo, el sistema represivo utilizado en Estados Unidos para sancionar a las personas jurídicas⁷ al igual que en Gran Bretaña, históricamente ha admitido la responsabilidad penal bajo las modalidades de: **a)** strict liability (responsabilidad absoluta), que sería una suerte de admisión de la responsabilidad penal objetiva, sin requerir mens rea para aplicar sanción, fundada en el interés público preponderante, que se utiliza en casos determinados en que por razones de política social se da prioridad al bienestar público por sobre la culpabilidad⁸, y también en la forma de: **b)** vicarious liability (responsabilidad vicaria), que es una forma de responsabilidad por el hecho de otro y permite atribuir responsabilidad a la persona jurídica por los hechos de los dependientes⁹.

La figura de strict liability permite imponer sanción en ausencia del elemento mens rea, en tanto el sujeto haya tenido alguna intervención en el hecho u omisión, en cambio en el caso de vicarious liability, no sólo permite condenar faltando la mens rea, sino que además dispensa del requisito de intervención en el actus reus e imputa el acto criminal de una persona a otra¹⁰.

⁷ Jean Pradel "Droit Pénal Comparé" pág. 310.

⁸ E. Hendler "Derecho Penal y Procesal de los Estados Unidos" pág. 57.

⁹ Raymond Legeais "Les réponses du droit anglais et du droit allemand aux problèmes de la responsabilité pénale des personnes morales" pág. 374.

¹⁰ Kathleen Brickey "Corporate and white collar crime..." pág. 60, al transcribir parte del voto del Juez Abrahamson que intervino en el caso "State v. Beaudry".

1. iii.- Señala Silva Sánchez que hasta 1944 en el derecho anglosajón privaba la teoría de la vicarious liability, que entonces fue reemplazada por la identification doctrine, según la cual cuando quien comete el delito de la empresa - realizando tanto el actus reus como la mens rea-, es una persona física lo suficientemente importante en la estructura del ente como para poder afirmarse que expresa el criterio y la voluntad de la compañía, entonces la persona jurídica puede ser sancionada por ese hecho, porque los actos del órgano se entienden como actos de la sociedad, y ese es el fundamento de la responsabilidad de la persona ideal.

El cimiento que respalda la aplicación de sanciones penales a las personas jurídicas, es que la falta de ciertos dirigentes de la empresa puede asimilarse a la del ente moral mismo (teoría de la identificación). La persona moral actúa a través de personas físicas, si cuando éstas obran por la sociedad lo hacen culpablemente, esa culpabilidad es de la sociedad. Seguramente la tradición inglesa ha tenido influencia en la resolución norteamericana de este planteo.

Cabe recordar que el régimen del Reino Unido es el que desde más antiguamente permite atribuir responsabilidad penal a las personas jurídicas, sobre la base de considerar que toda empresa funciona en la medida que algunas personas físicas actúen por ella, de modo que todo lo que hacen estas personas, incluso delitos, pueden atribuirse a la empresa¹¹.

¹¹ S. Bacigalupo, op. cit. pág. 282.

1. iv.- La escasez de sistematización de la doctrina norteamericana sumada a la diversidad de ordenamientos legales vigentes según los Estados, dificulta el análisis del tema. No obstante, Malamud Goti¹² realiza una clara síntesis. En principio, y de acuerdo a los criterios trazados por la Corte Suprema de Estados Unidos, se atribuye responsabilidad penal y contravencional a las sociedades (corporations y unincorporated associations) en función de la doctrina de la strict liability, por los hechos cometidos en su beneficio, en el negocio, por el directorio, por los ejecutivos, por los agentes investidos de autoridad suficiente (oficiales), o por otras personas que estén a cargo del control, en tanto ellos ejecuten, autoricen, alienten, ordenen, ratifiquen o toleren imprudentemente la comisión de delitos o la omisión de cumplir deberes legales de la sociedad, así como las contravenciones y los delitos carentes de culpabilidad.

Se sostiene que la admisión de la strict liability tiende a estimular el cuidado de los agentes que actúan por las sociedades, respecto del cumplimiento de los deberes legales y reglamentarios que rigen el funcionamiento de la empresa.

Como se adelantó, según la criticada doctrina de la strict liability, puede atribuirse responsabilidad penal sin culpa, no se exige mens rea y el error de prohibición no excusa; basta con demostrar el actus reus y el conocimiento del agente sobre su acción.

¹² Jaime Malamud Goti "Persona jurídica y penalidad" pág. 14.

1. v.- Se distinguen los delitos de las contravenciones; para atribuir responsabilidad penal es menester que haya relación funcional del agente con la sociedad o deberes societarios cuya violación sea delito penal.

En cambio para la responsabilidad contravencional basta que el agente haya actuado u omitido realizando conductas propias del empleo.

En relación a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, en ciertas materias hay previsiones estatutarias expresas bajo las cuales las corporaciones pueden cometer ofensas, y todas las personas que ayudan y participan en su comisión, son igualmente culpables¹³.

La sanción aplicada en esas condiciones a la persona física por su obrar, no obsta a que se aplique una sanción a la persona jurídica también.

Por otra parte, la absolución de la persona física no impide sancionar a la persona jurídica y rige el principio de oportunidad, por lo que el Fiscal puede optar por instar la acción sólo contra la sociedad, de acuerdo a lo que se presente como más conveniente para su estrategia procesal.

Las omisiones son sólo punibles en la medida que exista el deber legal de actuar.

Las posibles penas para el ente societario, son multa e inhabilitación.

¹³ Kathleen Brickley, op. cit. pág. 48, refiriéndose específicamente al parágrafo 301 de la Ley federal de alimentos, drogas y cosméticos.

1. vi.- En cuanto a la teoría de la responsabilidad vicaria por los actos de los subordinados, hay precedentes jurisprudenciales que la han admitido. La persona jurídica obra a través de sus agentes, en cuyo caso responde por lo que éstos hagan en ejercicio de la actividad de la empresa y en tanto tengan representatividad de la misma, se aplican penas en forma vicaria; se debe dar importancia a que la acción del subordinado haya estado dentro de la política de la compañía para atribuirle responsabilidad a ésta.

Siguiendo esta doctrina, también se hace responder penalmente a personas físicas por hechos cometidos por otras.

La jurisprudencia local en Estados Unidos admitió la aplicación de sanción contravencional por responsabilidad vicaria en el caso "State v. Beaudry"¹⁴. Janet Beaudry era la encargada de controlar y hacer cumplir las normas sobre control de bebidas alcohólicas en una taberna de Wisconsin, una de las cuales impedía tener la taberna abierta después de la 1 a.m.. Una noche el administrador del local estaba después de esa hora, bebiendo con dos amigos y fueron detectados por las autoridades, alegando el administrador que sabía que no debía tener abierto a esa hora, pero que él y sus amigos estaban divirtiéndose y querían seguir haciéndolo. Beaudry no estaba presente ni sabía lo que estaba ocurriendo.

Sin embargo, fue condenada por la contravención cometida por el administrador, sin estar ella siquiera enterada de que se estaba cometiendo. Para aplicar sanción por este

¹⁴ 365 N.W. 2d 593 (Wisc. 1985).

tipo de responsabilidad, debe estar expresamente prevista en la disposición legal que rige la materia.

1. vii.- A diferencia de lo que resulta del caso "State v. Beaudry" expuesto, la Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos tiene dicho que la responsabilidad penal es personal, por lo que no corresponde imponer penas vicarias a un sujeto por el hecho de otro.

En el caso "U.S. v. Dotterweich"¹⁵, Dotterweich era el presidente de Buffalo Pharmacal Company, que era una compañía relativamente pequeña, y a su cargo estaban los controles de las operaciones cotidianas. La empresa compraba productos farmacéuticos al fabricante, los reempacaba y vendía bajo su propia marca; en una operación de comercio interestatal, embarcó mercadería marcada erróneamente, lo cual constituye una contravención de la ley Federal de Alimentos, Drogas y Cosméticos de Estados Unidos.

La sociedad fue absuelta por el jurado, pero Dotterweich fue condenado, con el argumento de que la norma señala como culpable a "cualquier persona" (any person) que introduzca drogas adulteradas o mal etiquetadas en el comercio interestatal y Dotterweich fue la persona que el jurado consideró que realizó la acción, y se lo condenó con prescindencia de su conciencia del ilícito. Se utilizó el argumento del interés por un bien mayor, que hace pesar la carga de la responsabilidad sobre quien está en una particular

¹⁵ 320 U.S. 277 (1943); ver Edmundo Hendler, op. cit. pág. 132 y Kathleen Brickely, op. cit. pág. 47.

relación con los peligros públicos, generada por los riesgos a que se expuso o generó con su actividad.

En ese punto se citó el caso "U.S. v. Balint"¹⁶, precedente según el cual, si un sujeto realiza alguna actividad que genera peligros y que está regulada, ese sujeto debe conocer las regulaciones respectivas y se presume que las conoce, por lo que no es necesario probar ese conocimiento en el juicio.

En la apelación del caso Dotterweich, se revocó su condena por entender que la persona a que hacía referencia la norma y que debía ser sujeto de persecución, era la persona jurídica.

La Corte Suprema a su vez revocó la decisión de la Corte de Apelaciones. Tuvo en cuenta que la ley impone a las personas físicas que obran por la sociedad, el deber de verificar y remediar transgresiones, y el deber de implementar medidas que aseguren que no ocurrirán transgresiones, optando por hacer pesar esos controles en quienes están en condiciones de informarse, antes que dejar desprotegidos a los consumidores.

Los directivos de las sociedades asumen voluntariamente posiciones de autoridad en empresas comerciales (en este caso era una empresa cuyos servicios y productos pueden afectar la salud y el bienestar del público), lo que significa que las personas que integran la sociedad tienen derecho a esperar que obren con diligencia.

¹⁶ 258 U.S. 250 (1922).

Ese deber va acompañado de una capacidad para evitar las infracciones, cuya omisión permite inferir culpabilidad.

Para condenar a los directivos de la sociedad, se exige que éstos hayan tenido una relación de responsabilidad en la ejecución de la transacción con el hecho desde su posición de autoridad de los negocios de la empresa.

La única defensa posible dijo la Corte, sería demostrar en el juicio que el acusado estaba imposibilitado de prevenir o corregir la transgresión.

Durante los años posteriores al fallo comentado, los presidentes de corporaciones estuvieron muy expuestos a ser sancionados por ese tipo de contravenciones, a tal punto que eran advertidos por la Food and Drugs Administration para que incrementaran sus esfuerzos para corregir violaciones de las normas¹⁷.

1. viii.- En el caso "U.S. v. Park"¹⁸ admitiendo la Corte que los términos "relación de responsabilidad" son ambiguos, indicó que si el sujeto estuvo en condiciones de evitar o prevenir el daño, y no lo hizo, merece condena.

Park era el presidente de una cadena de tiendas de gran envergadura, con aproximadamente 36.000 empleados con sus oficinas en Filadelfia. El gobierno atribuye a la cadena de tiendas una infracción cometida en Maryland cuando un lote de mercadería que estaba en tránsito entre dos estados, estuvo en un depósito en el que había roedores.

¹⁷ Kathleen Brickley op. cit. pág. 51.

¹⁸ 421 U.S. 658 (1975), ver Hendler, pág. 128 y Brickley pág. 51.

La defensa de Park se basó en la delegación de funciones y en la confianza en sus subordinados, pero para declararlo culpable se tuvo en cuenta que él era el responsable de todas las operaciones de la compañía, corriendo a su cargo no sólo detectar y solucionar violaciones a las normas, sino asegurarse de que tales violaciones no ocurrieran.

La Corte revocó -con tres disidencias-, por no estar acreditado si Park sabía antes de la detección de la infracción en Maryland, que no podía confiar en su sistema de delegación a sus subordinados para prevenir o corregir infracciones de sanidad.

2. i.- En Estados Unidos hay un Código de ingresos públicos (Internal Revenue Code) basado en un sistema de recaudación por cumplimiento voluntario. Tanto las personas físicas como las jurídicas (corporaciones) deben presentar sus declaraciones juradas sin intimación previa y se entiende que las sanciones civiles y penales que se aplican por incumplimientos a las disposiciones del IRC tienen por finalidad estimular el cumplimiento.

Siguiendo a Brickley¹⁹ puede sintetizarse que el esquema de sanciones criminales tributarias se basa en castigar la evasión o frustración de la recaudación, no realizar los actos obligatorios (como retener, presentar declaraciones juradas, suministrar información requerida, etc.), presentar información falsa o fraudulenta al gobierno, y asistir o asesorar para la confección de una declaración falsa.

¹⁹ Kathleen Brickley, *op. cit.* pág. 417.

Con la amenaza penal se pretende inducir a los contribuyentes, sean personas físicas o jurídicas, a evitar causar perjuicios, y se admite como suficiente para dictar condena, la prueba indirecta y de presunciones.

El fundamento para esto puede extraerse de la argumentación utilizada por la Corte en el caso "Holland v. U.S."²⁰, en sentido de que para proteger la Hacienda Pública frente a aquellos que no llevan sus libros contables con exactitud, el Gobierno debe tener libertad para utilizar toda evidencia legal disponible que pueda determinar si los libros del contribuyente reflejan la verdad de sus operaciones.

Entre los métodos de prueba de la evasión admitidos, se cuenta el método del valor neto, el método de gastos en efectivo, el método de las cuentas bancarias y el método del porcentaje del beneficio²¹. En nuestro medio sería admitir como prueba del delito tributario, los incrementos patrimoniales no justificados.

2. ii.- Las figuras criminales tributarias, están previstas en los párrafos 7201 y siguientes del IRC y son más de cuarenta; pueden cometerse por acción o por omisión, algunas son contravenciones (misdemeanor) y otras son delitos (felony), pero todas requieren por igual que sean realizados premeditadamente (willfulness).

²⁰ 348 U.S.121 (1954).

²¹ Net worth, cash expenditures, bank deposits y porcentaje mark up; ver José Aparicio Pérez "La lucha contra el fraude fiscal en USA..." págs. 141 y sigs..

Todas estas figuras -excepto la de la sección 7205 que dice "cualquier individuo"²²- comienzan su descripción con la expresión "cualquier persona", por lo que tanto pueden atribuírsele a personas físicas como jurídicas.

En cuanto a los posibles sujetos destinatarios de la imputación, debe tenerse presente que el parágrafo 7343 del IRC contiene la definición del término "persona" en cuanto al uso que se le da en el capítulo 75 del mismo código -dedicado a los crímenes y ofensas-, en el cual están incluidas las figuras penales comentadas.

Dicha sección 7343 dispone que el término "persona" como se usa en ese capítulo -75-, incluye al oficial o empleado de una corporación o al socio o empleado de una sociedad de personas quien en tal carácter tenga la obligación de realizar el acto respecto del cual ocurre la violación.

Esta previsión daría respaldo a una extensión de la característica especial del sujeto obligado a sus representantes y subordinados; sin embargo, en el derecho norteamericano no se presenta el problema del delito especial, que en el derecho español por ejemplo se solucionó con el instituto del artículo 31 del Código Penal de ese país, porque en Estados Unidos los delitos tributarios no son considerados especiales, según quedó dicho en el caso "U.S. v. Shortt Accountancy Corp". De todas maneras la norma referida, no

²² La norma, a diferencia de las restantes, dice "any individual"; el sentido de "individual" es persona física por contraposición a la persona jurídica.

deja lugar a cuestionamientos de falta de legitimación del agente.

El concepto de premeditación aplicado a los delitos de la sección 7206 del IRC (confeccionar una declaración jurada falsa), fue definido por la Corte Suprema en el caso "U.S. v. Murdock"²³ como mala fe e intención (bad faith and evil intention).

Volvió sobre el tema en "U.S. v. Pomponio"²⁴ que era un caso en que fueron presentadas declaraciones falsas mediante dos modalidades: hacer figurar dividendos gravados que cobraban de empresas controladas, como préstamos, y hacer figurar como deducciones, pérdidas atribuibles a una de las sociedades, por lo que la figura aplicable es la del párrafo 7206 del IRC; la defensa se basó en que los imputados creían que habían efectuado sus declaraciones correctamente.

En relación a esta figura penal, el concepto de premeditación quedó fijado como mal propósito o motivo perverso, que es algo más que la específica intención de violar la ley.

Respecto de la figura penal del párrafo 7203 referido a la no presentación de declaraciones juradas, la premeditación es la intención de no presentar la declaración en forma deliberada, no de evadir.

²³ 290 U.S. 389, 398 (1933).

²⁴ 429 U.S. 10 (1976).

En el caso "Siravo v. U.S."²⁵ se fijó el concepto de falsedad de la declaración jurada; el contribuyente dedicado a la joyería presentó durante tres períodos consecutivos su declaración jurada a la que le faltaba la hoja destinada a consignar los datos relacionados a los ingresos; la defensa se basó en que no se trataba de una falsa declaración, porque la omisión de una parte no convierte a la declaración en falsa; el tribunal de circuito resolvió sosteniendo que una declaración jurada que omite datos necesarios para computar los ingresos, no es "verdadera y correcta" con el sentido de los términos según la sección 7206 del IRC.

3.- El asesor contable que induce al cliente a mentir en sus declaraciones con la finalidad de minorizar sus obligaciones impositivas, queda alcanzado por la sección 7206.

En el caso "U.S. v. Shortt Accountancy Corp."²⁶, Shortt Accountancy Corporation era una empresa dedicada al asesoramiento contable; el jefe de operaciones de esa corporación admitió su intervención en el hecho consistente en introducir datos falsos en la declaración jurada de un cliente, pero se defendió alegando que sólo el contribuyente puede hacer la declaración jurada en los términos de la norma, por lo que a lo sumo puede enrostrársele la asistencia en la confección de la presentación y no ambas figuras.

²⁵ 377 F.2d 469 (1st Cir. 1967).

²⁶ 785 F.2d 1448 (9th Cir.); denegatoria del recurso a la USSC: 478 U.S. 1007 (1986).

Cabe tener presente que el párrafo 7206 (1) castiga la confección de una declaración jurada falsa y el 7206 (2) describe la asistencia o ayuda a confeccionarla, y tienen ambos prevista una pena de hasta 3 años de prisión y multa.

4.- Al resolver en el caso comentado en el párrafo anterior, se sostuvo que para incurrir en la figura del párrafo 7206 (1) no se requiere ser el obligado y se condenó a la corporación asesora en materia impositiva.

Asimismo, en base a una de las defensas intentadas, la Corte de Apelación trató el tema relativo a la falta de intencionalidad de la persona que firmó las declaraciones, señalando que una empresa es responsable en los términos del párrafo 7206 cuando su agente deliberadamente hace que ella confeccione y suscriba una declaración falsa, sin interesar que el empleado que materialmente la realizó desconociera la falsedad. De lo contrario, bastaría poner un empleado inocente a firmar todas las declaraciones para eludir el castigo.

5.- En Estados Unidos existe la probation, instituto según el cual antes de aplicarse una condena, se puede suspender el juicio, imponiéndole al imputado algunas condiciones por un período determinado de tiempo, tras el cual, si cumplió las condiciones y no cometió ningún otro delito, se extingue la acción.

3. España:

A lo largo de este trabajo se han hecho numerosas referencias al sistema español y a su jurisprudencia. Resta

subrayar que en España los delitos tributarios están incorporados al Código Penal, en el que en la última reforma, se introdujeron también figuras de delitos tributarios comunitarios.

Si bien el ordenamiento constitucional español no da la posibilidad de castigar penalmente a las personas jurídicas en función de la expresa exigencia de culpabilidad personal, el Código Penal cuenta con el artículo 31 que desde 1995 prevé, -en forma similar antes lo hacía el artículo 15 bis- la responsabilidad penal por el hecho de otro, que para los delitos especiales en que la condición se acredita en cabeza de una persona jurídica, se traslada a las personas físicas que obraron por aquella.

Por otra parte se incorporaron también en 1995 al Código Penal las consecuencias accesorias del artículo 129, que el Juez puede aplicar a empresas cuya finalidad según el mismo texto del artículo, es prevenir la continuidad delictiva y sus efectos. La naturaleza jurídica de estas consecuencias está debatida, porque no son penas ya que no se vinculan a ninguna culpabilidad y no son sanciones administrativas. Se ha sugerido que son penas en sentido estricto y también que serían medidas de seguridad de índole administrativa. Por otra parte, al ser accesorias, es imprescindible que alguna persona física haya sido condenada por el mismo hecho.

También se cuenta con la interesante disposición del artículo 131 ap. 2 de la ley 30/92 según la cual el establecimiento de sanciones pecuniarias deberá prever que la

comisión de las infracciones tipificadas no resulte más beneficiosa aún siendo detectada y pagando la respectiva multa, para el infractor, que el cumplimiento de las normas infringidas.

4. Alemania

1.- En Alemania las personas morales no son responsables por delitos penales, en función de una exigencia de nivel constitucional relativa a que las penas se correspondan con la culpabilidad del sujeto, lo que deja afuera a las personas jurídicas.

Sin embargo, el Código de contravenciones de Alemania (OWiG) tiene un sistema general para faltas de cualquier naturaleza, con principios que rigen la responsabilidad contravencional de las personas jurídicas por los hechos de sus agentes, sea que estén previstos como delitos o como faltas.

El párrafo 30 prevé la aplicación de multas contravencionales no penales -que pueden llegar a ser realmente altas-, como sanciones accesorias a las sociedades cuando un agente revestido de cierta representatividad comete una contravención o un delito, siempre que la transgresión guarde conexidad con el giro comercial de la sociedad.

El autor debe ser de un órgano representativo de la sociedad incluso puede ser un apoderado, pero siempre debe obrar dentro del límite de los negocios de la empresa para que ésta responda.

Puede darse por la violación de deberes formales que obligan a la sociedad (por ejemplo no presentar declaraciones juradas de impuestos) o por un enriquecimiento de la empresa.

Si el hecho es doloso, la multa es mayor que si es culposo, y si hubo ganancia, la sanción incluye la pérdida de esos beneficios y comiso del instrumento del delito o falta.

Aunque no se aplique sanción a la persona física, puede igualmente aplicarse a la sociedad, lo que hace pensar que no serían sanciones accesorias.

Como se vio, para salvar los escollos derivados de la exigencia de determinada calidad en el autor, hay una norma que transmite al que actúa el carácter especial que ostenta el mandante o representado.

También hay una disposición que castiga al titular de una empresa que dolosamente omita adoptar medidas de vigilancia y control necesarias para que los subordinados no cometan infracciones penales o contravencionales.

5. China

1.- Por razones obvias, se conoce poco en nuestro medio acerca del derecho penal chino.

Sin embargo, del análisis de algunas normas del Código Penal de ese país, surge que los artículos 30 y 31 están dedicados a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, prevista mediante el mandato a toda compañía, empresa, institución, organización o grupo que cometa un acto que

ponga en peligro a la sociedad, de soportar responsabilidad criminal.

Salvo disposiciones especiales en contrario, la pena es de multa, y es independiente de la que corresponda a las personas físicas que hubieran obrado por la empresa.

2.- En lo relativo a los delitos fiscales, que están previstos en los artículos 201 a 210 del Código Penal, las expresas previsiones de los artículos 211 y 212, prevén multas y comiso para las unidades de producción que cometan los delitos del capítulo, además de las sanciones que a cada persona física le correspondan según el caso.

Los delitos señalados, consisten sintéticamente, en evasión mediante declaraciones juradas falsas y/o destrucción de documentación contable (art. 201), uso de fuerza o violencia para evitar el pago de impuestos (art. 202), insolvencia fraudulenta (art. 203), defraudación al estado mediante el cobro indebido de reembolsos a la exportación (art. 204), confección de facturas falsas para defraudar al Estado en materia de exportaciones (art. 205) y venta, adquisición o robo de éstas y/o de facturas que permitan minorizar impuestos (arts. 206, 208 y 210), confección de facturas falsas en general (art. 209).

Cada una de esas figuras prevé distintos grados de agravamiento en orden a la importancia de la suma defraudada o evadida de impuestos. Sin embargo, no contienen un parámetro cierto para evaluar la importancia de la suma defraudada, sino que contiene expresiones como

"para casos que involucren sumas relativamente importantes o de una naturaleza grave" o una "extraordinariamente gran cantidad" de hechos.

Las penas previstas comienzan en cada figura básica, en la de prisión de hasta tres años y multa (arts. 201, 202, 203, 205, 206, 207 y 209) o hasta dos años (art. 209 in fine) o hasta cinco años (arts. 204 y 208); luego la primera figura agravada de cada caso eleva el monto de la multa, y la prisión a entre tres y siete años (arts. 201, 202, 209), o entre tres y diez años (arts. 205, 206, 207 y 209) o entre cinco y diez años (art. 204); en tanto que la figura más grave de cada supuesto, eleva aún más la multa, y también la prisión, que puede ser de más de siete años (art. 209), más de diez años o perpetua (arts. 204, 205, 207), e incluso perpetua o pena de muerte (arts. 205, 206). En las figuras más agravadas, se agrega el comiso.

Los artículos 205 y 206 contienen además una expresa previsión acerca de las personas jurídicas, para las que dispone multas que se agregan a la pena de prisión para las personas físicas que actúan por ellas.

Capítulo 8

**ANÁLISIS Y SÍNTESIS DE LOS CONCEPTOS EXPUESTOS:
LA AUTORÍA EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA
CONCLUSIONES**

1) **Encuadre del problema.**- El carácter complejo de la materia, y su naturaleza interdisciplinaria, obligan a introducirse en la búsqueda de soluciones comenzando más de una vez, desde puntos de partida problemáticos múltiples, frente a los cuales se presentan varias respuestas posibles que deben ser compatibilizadas, combinadas o descartadas, de acuerdo a las necesidades y a los ideales de cada sociedad.

Frente a esas dificultades, se yerguen las figuras contenidas en la legislación nacional, las de ordenamientos extranjeros y las creaciones y métodos de interpretación doctrinarios, todo lo cual al menos por momentos, hace sentir malabarista a quien desea aplicar el derecho.

A medida que se estudian las aristas de la cuestión, se van presentando nuevos dilemas y más institutos jurídicos pertenecientes a diversas ramas del derecho, algunos ya depurados y otros en proceso de elaboración. Se dice -a mi criterio con bastante razón- que las nuevas teorías de la imputación objetiva, una vez consolidadas, van a dar con las soluciones que aún faltan.

Sin embargo, en lo inmediato debemos extraer experiencia de todos esos factores que interactúan en la materia, para que después, una vez ordenados y armonizados

entre sí, y efectuándoles las modificaciones necesarias, brinden las soluciones buscadas.

Se entiende por solución adecuada, aquella que no deje impunes delitos ni contravenciones, pero que permita aplicar las sanciones en forma perfectamente adecuada al merecimiento de las mismas de acuerdo a los daños causados, sea bajo la forma de penas o de otras consecuencias previstas en el ordenamiento legal, que deban aplicarse a personas físicas o jurídicas.

Para dar el marco adecuado al análisis y al planteo de las eventuales soluciones, debe tenerse presente que la cuestión está sin ninguna duda planteada en el plano de lo jurídico, pero tratándose de delitos económicos, dada su imbricación con la actividad económica en general, industrial, productiva y financiera, se relaciona y puede causar efectos sobre importantes valores a los que no son ajenos el crecimiento económico del país y los intereses de la Nación y de la sociedad.

En ese orden de ideas, es de esperar que el crecimiento económico acarree prosperidad, por lo que debe ser fomentado; no debe olvidarse que también hace a las aspiraciones de toda Nación tener una plaza comercial segura y exitosa. Ese crecimiento, está en parte, representado por la multiplicación de empresas que son instrumentos ineludibles de la vida económica, y no deben ser sofocadas indebidamente.

Por otro lado, frente a ello, están otros intereses de la Nación y de la sociedad en su conjunto, que en materia económica deben ser especialmente protegidos frente a la mayor capacidad delictiva que pueden desplegar las empresas respecto de las personas físicas, y también ante cierta indeseable ineficiencia que puede afectar a las administraciones en sus funciones de control en general y a las administraciones tributarias en particular.

2) Delitos complejos.- Los estudios teóricos del derecho penal no habían tomado mayormente el problema de la autoría en organizaciones complejas, seguramente porque son un fenómeno que se ha mostrado más en los últimos tiempos.

Sin embargo últimamente los doctrinarios más importantes han comenzado a dedicar parte de sus investigaciones a estos temas, por lo que puede decirse que muchos de los institutos están forjándose ahora mismo.

Ya se planteó al comienzo el interrogante que motivó la confección de esta monografía: a partir del dato cierto de que las empresas tienen cada día más presencia en el comercio y que en muchos casos están integradas por una pluralidad de agentes entre quienes están divididas las tareas administrativas que hacen a la vida del ente, se dificulta la individualización de los autores de los hechos de evasión.

A esa situación contribuye que hay -como no podría ni debería ser de otra manera- libertad para que cada uno dentro de la ley, organice sus negocios según su criterio y como

mejor convenga a sus intereses, de donde se sigue que no hay posibilidad alguna de establecer patrones de responsabilidad que se repitan en los distintos casos y permitan estandarizar la respuesta estatal.

Además de la aludida segmentación en la forma de ejecutar las tareas que dificulta la posibilidad de individualización de los ejecutores, dentro de las empresas es frecuente la delegación de funciones, que contribuye a diluir la responsabilidad de los directivos, por lo que no debe tolerarse la falta de vigilancia respecto de los subordinados.

Durante el análisis, hay que recordar siempre no confundir los distintos tipos de responsabilidades, que pueden ser patrimoniales, contravencionales, o penales y que procederán a consecuencia de hechos antecedentes distintos.

3) Modalidades delictivas.- Las posibilidades de incurrir en delitos de evasión desde la empresa son múltiples, ya que tanto puede tomarse la decisión de evadir desde las más altas esferas de la conducción y en beneficio del propio ente, como a otros niveles inferiores.

Sin embargo, cuando la maniobra se concreta desde niveles más bajos, difícilmente se trate de una evasión realizada en forma dolosa para beneficiar a la sociedad con perjuicio de las rentas públicas. Probablemente se trate de una defraudación en perjuicio de la empresa, en provecho propio del individuo que la ejecuta, cuya consecuencia colateral será que la empresa ingrese a los Fiscos menores importes en concepto de impuestos, pero no en función de una

intención dolosa institucionalmente adoptada de evadir el pago de tributos, sino por desconocimiento de la real cuantía de la materia imponible que le fue escamoteada por los empleados infieles.

Ese caso no ofrece dificultades, porque acreditado que la empresa fue víctima de una defraudación por parte de algunos de sus empleados, y que ese hecho fue el que motivó el menor ingreso de tributos, queda en principio descartada la comisión de evasión dolosa, correspondiendo al obligado sanción administrativa fiscal por el ingreso tardío u otros incumplimientos, en tanto que los empleados en cuestión afrontarán una imputación bajo alguna de las formas de defraudación, o tal vez hurto, según el caso.

Puede también presentarse el supuesto de que los integrantes de las esferas ejecutivas tomen la decisión de concretar la evasión, pero la materialicen a través de actos llevados a cabo por subordinados, en cuyo caso, como se vio, se presentan dificultades para la ponderación del aporte que unos y otros hicieron al hecho. En este punto no deben olvidarse las dificultades probatorias, que aunque integran otra disciplina, y en las elaboraciones teóricas de fondo suelen dejarse de lado, en la realidad son uno de los principales factores en cuanto a complicación de la tarea, y no hay que permitir que alteren las conclusiones.

En ese supuesto, deberá tenerse en cuenta cuál fue la índole de la colaboración de los empleados, es decir si tenían conocimiento e intención de participar en el ilícito, si tenían

un ámbito de responsabilidad propio dentro del organigrama de la empresa que les daba cierta autonomía y poder de decisión, o si se limitaban a obedecer órdenes ignorando las consecuencias que podrían derivarse de sus acciones.

Llegado este punto y antes de avanzar más, debe recordarse que los ilícitos tributarios son delitos especiales, y generalmente quien realiza las acciones típicas, sea que se trate de empleados o de directores, no coincide con el obligado ante el Fisco, y también que un elemento indiciario a no desoir al momento de determinar al autor, es cuál es el grado de interés que el sujeto tiene en el resultado.

4) Fin de las penas.- Las penas son la principal respuesta del Estado frente a los delitos. Sin embargo, no pueden aplicarse con una única finalidad de imponer un sufrimiento, en cuyo caso serían inconstitucionales. Como se dijo, deben estar debidamente ponderadas de acuerdo a la culpabilidad de quien realizó el ilícito y deben tener un objetivo de resocialización.

Si bien es una obviedad, siempre es bueno recordar y resaltar que para aplicar una pena debe existir un juicio previo que permita el derecho de defensa y que asegure que la sanción es adecuada a la conducta probada y a la culpabilidad del sujeto.

Siempre debe acreditarse esa adecuación de la pena al antecedente. Se presenta como muy clara en el caso de quien no mató a nadie pero es condenado por homicidio. Si esa persona no estaba en el lugar del hecho y no disparó el gatillo

del arma cuyo proyectil causó la muerte, ni mandó a otro a hacerlo ni instruyó al homicida, nadie duda de que no puede ser penado por ese hecho.

Sin embargo la situación no es tan clara en los delitos económicos cometidos en empresas, en los que la presencia o ausencia en un lugar no es indicio de nada, porque las decisiones pueden tomarse a distancia y darse las directivas a través de colaboradores, y en los que el resultado no es consecuencia de un único movimiento corporal -apretar el gatillo, por ejemplo- sino de múltiples acciones, complejas o no, pero que en sí mismas consideradas en forma aislada, frecuentemente son acciones inofensivas, y en muchos casos son realizadas por colaboradores o por terceros.

No obstante lo descrito, no deber perderse de vista que aplicarle una pena por evasión impositiva a una persona que no la realizó, involucra idéntico grado de injusticia que el ejemplo del homicidio y es una posición que en modo alguno puede ser tolerada.

Frente a ello, no puede permitirse tampoco que el sistema de garantías provoque el efecto contrario, de impedir la aplicación de penas merecidas.

5) Posibles soluciones.- Estas particularidades integran los motivos por los que los autores generalmente comienzan sus estudios de esta materia haciendo hincapié en su complejidad. Frente a ellas, el abanico de institutos que tallan en la búsqueda de respuestas se extiende desde la aplicación de figuras clásicas del derecho penal tradicional,

como la autoría mediata y la participación, hasta otras más discutidas, como los delitos impropios de omisión, el actuar por otro y las sanciones penales a las personas jurídicas. De otro lado, la persecución puede ser dejada en el plano meramente administrativo.

Se percibe que hoy las evasiones fiscales ya no son vistas como en otros tiempos, como actos admitidos por la sociedad, como conductas exentas de reproches, y esa falta de crítica o incluso hasta admiración, está cambiando por un sentimiento general más realista de que los delitos tributarios son conductas muy perjudiciales, y que no pueden quedar al margen de la sanción.

Sin embargo esa necesidad de aplicar el derecho penal en este campo, se encuentra con que las categorizaciones tradicionales de la dogmática no las atrapan de una manera plenamente satisfactoria, sino que chocan con obstáculos que se presentan a consecuencia de las particularidades de la materia, para la cual no fueron concebidas.

6) Delitos especiales.- Como primera forma de aproximación, entiendo que debe analizarse la cuestión del encuadre de los delitos tributarios como delitos especiales.

En este punto, la solución de la figura del actuar en lugar de otro propuesta por Gracia Martín es muy interesante, pero presenta sus inconvenientes derivados de las dificultades para encontrar la requerida equivalencia entre el obrar del idóneo y el del otro.

En otro orden de ideas, como ya se esbozó, no puede sostenerse que los ejecutores del hecho, integrantes de los órganos de la empresa -que es la titular de la condición especial-, sean partícipes del hecho de ésta, porque en todos los casos, para que haya partícipes, necesariamente debe haber algún autor, y como es sabido, la empresa -que podría procurarse colocar como autora- sólo puede actuar a través de los individuos que justamente estamos calificando de partícipes, lo cual envuelve una contradicción absoluta inadmisibile.

La misma objeción se advierte para la aplicación de la figura de la autoría mediata, ya que el autor mediato, es autor, y como tal debe reunir todos los requisitos que para esos sujetos exija la norma penal aplicable.

7) La solución normativa de nuestra ley penal tributaria, de alto contenido práctico, permite aplicar sanción penal cuando se comete un delito en nombre o beneficio de la empresa, a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho.

Surge con total claridad que cuando el que realizó materialmente la acción típica es uno de los enumerados en la norma, él será sancionado penalmente.

Por ese motivo, si el autor del hecho es alguno de esos sujetos, por más que la evasión se relacione con las obligaciones de un contribuyente que sea una persona

jurídica, no se presenta problema de imputación, aún si junto a ese autor, intervinieron otros sujetos, que serán partícipes.

Sin embargo, y de mantenerse la postura de que por ser un delito especial, sólo puede ser autor el obligado tributario, será necesario esclarecer qué ocurre con los sujetos no enumerados en el artículo 14 que hubiesen intervenido en el hecho, cuando no haya ningún autor del mismo que reúna las características requeridas -ser el obligado tributario o estar mencionado en el artículo 14- (esto último, porque si hay un autor calificado, aquellos otros que no reúnen la mencionada condición, pero intervinieron, serán partícipes).

Deben ser materia de análisis si la intención legislativa es que los hechos descritos en la norma penal realizados por otras personas que no sean el obligado ni los enumerados en el artículo 14 queden impunes. También qué alcances tiene el concepto "...hubiesen intervenido en el hecho...".

A partir de un ejemplo, rápidamente se aprecian las situaciones que reclaman atención y precisiones especiales. Dado el caso del principal accionista mayoritario de una empresa que no ostenta cargo alguno en los cuadros directivos de la misma, ni realiza materialmente ningún hecho típico en forma personal, pero mes a mes se beneficia (en función de su participación en el paquete accionario de la sociedad) de las maniobras ardidas de evasión concretadas materialmente por un empleado, siendo que parte del producto del delito se destina a modernizar las instalaciones

de la empresa y a renovar su equipamiento, y el resto se distribuye como si se tratara de utilidades.

¿Puede decirse que el accionista "intervino en el hecho"? ¿cuál es la calificación del hecho que se les atribuye al accionista y al empleado, no siendo ninguno de ellos el obligado tributario ni uno de los sujetos enumerados en el artículo 14?

Ante todo, creo imprescindible descartar la posibilidad de interpretar que se trate de conductas atípicas, ya que aún si se llegara a la conclusión de que no se acredita la evasión tributaria, igualmente existe afectación a otros niveles, como podría ser el infraccional fiscal.

Por otra parte, debería analizarse la posibilidad del encuadre del hecho como defraudación en perjuicio de una administración pública, figura cuyo autor no es calificado.

Ahora bien, si se parte de considerar que el empleado es el ejecutor, quien tuvo en sus manos el dominio final de la acción, no se advierte cómo puede sortearse el requisito del autor especial del que el empleado carece en razón de su cargo, y que no le ha sido atribuido normativamente por el artículo 14 de la ley penal tributaria.

Tampoco tiene la condición especial el accionista, que no está descrito en el artículo 14 -aunque parece más fácil equiparar de alguna manera como sujeto calificado al accionista que al empleado, porque si como accionista aunque formalmente no integre el directorio, toma decisiones, podría

ser un administrador de hecho-. Sin embargo, lo cierto es que el accionista no realizó ningún acto descripto en el tipo.

Por otra parte, el obstáculo para considerar partícipes al empleado y al accionista, es que no podría señalarse como autores a los directores de la sociedad u otras autoridades enumeradas en el mentado artículo 14, porque -en el ejemplo planteado-, no intervinieron en el hecho.

Sobre este punto se impone volver luego, introduciendo en el análisis las figuras de omisión impropia.

Tampoco se da el supuesto comentado anteriormente en que la defraudación -o hurto, o cualquier otro delito contra la propiedad- perpetrado en perjuicio de la empresa desplace totalmente la evasión tributaria -pueden concurrir-, porque en el ejemplo, el producto del delito se utilizó mayormente en beneficio de la propia empresa en cuyo nombre fue cometido.

8) Considero que debe replantearse la cuestión referida al delito especial en cuanto requiere que el autor del ilícito penal tributario sea el obligado con el Fisco.

Teniendo en cuenta los modernos estudios de derecho penal general, hay una tendencia creciente y a mi criterio saludable, de resaltar la figura del garante. Cada vez con más naturalidad se admite que existen posiciones de garantía que los ciudadanos deben cumplir por el sólo hecho de serlo y de desarrollar actividades riesgosas, además de las especiales, derivadas de detentar determinados roles.

El hecho de vivir en sociedad y de pretender que se respeten nuestros derechos, presenta como razonable la

expectativa general de que cada persona va a hacer lo necesario para que los ámbitos de organización que le competen, sean inocuos para el prójimo.

No es descabellado pretender que una persona maneje con precaución su automóvil para no hacer peligrar la vida de los transeúntes, que no deje objetos pesados en el borde de la ventana expuestos a caer por efecto del viento y lastimar a alguien que pase por abajo, que domine a su perro temperamental para que los vecinos no corran el riesgo de ser atacados cuando pasean, y a la vez, administre su negocio de forma tal de no defraudar al Fisco.

Pretender eso, implica que cada persona sea consciente de las expectativas que despierta en el prójimo su presencia en una actividad -en todos los ámbitos en que incurcione-, y sepa que de no hacer lo posible para cumplir los mandatos y evitar causar daños, será sancionada.

De esa forma, cada actividad que emprenda cualquier sujeto, lo colocaría en una situación de obligación de garantizar que acontezcan o no determinados hechos de manera tal que no ocurran ciertos resultados no queridos.

A partir de allí, si la aspiración general es que tengan lugar la menor cantidad posible de daños y resultados lesivos, cada persona según su ubicación en la sociedad, es garante de que no ocurran algunos, por supuesto que no todos, sino sólo los que se le ubican cerca, que se relacionan con bienes jurídicos a su cargo, aquellos derivados de cursos causales en los que está en condiciones de intervenir, interrumpiéndolos.

Luego, no se comprende cuál es la razón de ser de la limitación de las figuras penales en función de la calificación del sujeto activo, es decir, su calificación como especiales. Si la aspiración general es que se proteja en la mayor medida posible los bienes jurídicos, la restricción legal en cuanto a posibles autores no es satisfactoria porque provoca el efecto contrario al querido.

Se sabe que la consecuencia de esta calificación es que queda acotada su aplicación a sólo algunos pocos sujetos, de entre todos aquellos que pueden estar en contacto con el bien jurídico protegido y consecuentemente, en situación de protegerlo y por ende, también de dañarlo.

Por ello es que se está ante la situación real de que hay personas que están en condiciones de proteger o de dañar ciertos bienes jurídicos -colmando o defraudando la expectativa, respectivamente-, y sin embargo, si de hecho los dañan, la norma penal que atrapa esa conducta, los excluye como posibles autores.

Esa situación no tiene razón de ser. El requisito exigido en el sujeto activo en los casos de delitos especiales, necesariamente debe tener una justificación. Desaparecida la misma, no se explica que persista la exigencia.

El requisito figura en las normas porque el legislador ha partido de creer que ese sujeto sería el único que estaría en condiciones de velar por el bien jurídico y de realizar el ilícito. Sin embargo si con el paso del tiempo y el devenir de los acontecimientos queda demostrado que no es así, que hay

otras personas no descritas en la norma, que carecen de dicha condición, pero que sin embargo están en contacto con el bien jurídico y realizan este tipo de delitos, es un llamado de atención acerca de la necesidad de reformar la norma.

Ello, a menos que se mantenga la improbable posición de que el legislador quiso que se sancionara, por ejemplo, al director que inserta falsedades en una declaración jurada de impuestos de la empresa, pero no al empleado de la misma que realiza idéntica conducta con iguales resultados.

9) La calidad de especiales de los delitos tributarios deriva principalmente de la individualización del sujeto activo como "el obligado" (artículos 1, 2, 3, 7, 8) o como "el agente de retención o percepción" (artículos 6 y 9). No lo son las menos frecuentes figuras contenidas en los artículos 4, 10, 11 y 12.

La modificación propuesta, podría consistir en el agregado de la frase "o quien actúe por él" a continuación de "el obligado" y "el agente de retención o percepción", en cada figura, o reemplazar "el obligado" y "el agente de retención o percepción" por "el que" o "quienquiera que".

En los casos cuya interpretación pudiera también conducir a que sólo ha de ser considerado autor el obligado, por ejemplo aún si al artículo 2 inciso c) de la ley 24.769 referido al uso fraudulento de exenciones, desgravaciones, y otros beneficios, se le reemplazara "el obligado" por "el que", sería conveniente incluir la aclaración de que se trata del uso fraudulento de beneficios otorgados al propio sujeto o a un

tercero, con lo cual quedaría aclarada toda posible duda acerca de si se ve alcanzada por ejemplo, la persona física que usa en forma fraudulenta el beneficio concedido a una persona jurídica.

10) Situación actual.- Ha quedado sentado mi planteo en torno de la necesidad de expandir las posiciones de garante en general -mediante un proceso con características cuya exposición excede este trabajo-, pero simultáneamente eliminar la categorización de los delitos especiales como tales.

Ahora bien, en tanto las modificaciones propuestas no se concreten en actos legislativos, cabe tener en cuenta lo que sigue.

En el ámbito societario debe tenerse bien claro que la persona jurídica no es una salvaguardia que deja a salvo al empresario de sus responsabilidades, sino que por el contrario, como tal tiene que cumplir más obligaciones aún que un sujeto individual, porque desde su posición, genera más riesgos.

Tanto el empleado como el accionista de la empresa del ejemplo anterior, están en una posición que les permite velar para que la evasión no acontezca, como tampoco otros delitos y contravenciones que puedan ocurrir en la empresa.

También lo están -y más aún que aquellos- los directores, gerentes, miembros del consejo de vigilancia, síndicos, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que aunque no se beneficiaron de la maniobra, tampoco hicieron nada para evitarla, o que no cumplieron su

misión en la empresa con la dedicación necesaria para detectar que esos hechos estaban aconteciendo y tomar las medidas necesarias para que cesaran.

Quien se desempeña en una empresa, queda ligado a ella por el deber de lealtad; y si tiene un posicionamiento que conlleva poder de decisión, además está asumiendo el manejo de la organización de una cosa potencialmente riesgosa por naturaleza, en torno de la cual pesan numerosas obligaciones.

Si este sujeto no tenía conocimiento de tales cargas y circunstancias, difícilmente esté en condiciones de asumir esa plaza y es poco probable que lo haga, porque inmerso en ese estado de conocimiento tan precario, probablemente no esté en condiciones de cumplir con las normas que rigen la actividad, pero tampoco de hacer prosperar el negocio, que en el comercio, es el principal objetivo y razón de ser de la actividad.

De todas maneras, si lo hace, y dada la potencialidad generadora de riesgos de la actividad que asume, se espera de él que se asesore adecuadamente con expertos en las diversas áreas en las que se va a desempeñar, una de las cuales es, por supuesto, la contable y fiscal.

Por otra parte, las responsabilidades personales a que se ve expuesto, seguramente lo alertarán acerca de la existencia de la situación descripta que rodea el funcionamiento de una empresa.

Tales responsabilidades son las de índole civil y comercial derivadas de actos realizados en función del cargo,

constitutivos de injustos civiles, y en materia tributaria, específicamente quien debe cumplir las obligaciones tributarias en nombre del contribuyente es responsable solidario con éste, siendo esta responsabilidad de carácter sancionatorio por incumplimientos de sus deberes, conforme lo dispone el artículo 8 y cc. de la ley de procedimientos fiscales.

Consecuentemente, quien detenta el manejo de una empresa, conoce sus obligaciones y está en posición de garante. Llegado este punto, y si una persona tiene tal manejo, que le permite conducir los actos de la empresa por la senda de la actividad productiva lícita como también por la de concretar en forma actual aquellos potenciales riesgos que se desprenden de la existencia del ente, esté en el cargo que sea en la sociedad, aún si no tiene ninguno formalmente asignado y lo ejerce de hecho, y decide por la empresa, no hay dudas de que está en el mentado posicionamiento que le permite alejar peligros y evitar resultados dañosos.

Eso es así porque de acuerdo al dominio que esa persona tiene sobre los hechos de la sociedad, está en condiciones y por eso puede, tanto guiar su actuación u omisión en el cumplimiento de las normas y conjurando todos los peligros que se van generando, como por el contrario, dejar avanzar tales riesgos hasta concretar resultados lesivos.

Consecuentemente, no puede admitirse excusa basada en la falta de intervención personal en los hechos. Por el contrario, la falta de intervención estando en determinada

ubicación en la empresa, puede ser tan reprochable como la realización de la acción típica misma.

Surge así que el ordenamiento brinda la posibilidad de atribuir estos delitos a los ejecutivos bajo la forma de omisión. De otro lado, debe tenerse presente que la ley penal tributaria prevé para ciertas figuras, expresamente la forma omisiva.

Sin dudas tales sujetos reúnen el requisito especial de garantizar que la empresa no va a contaminar, no va a someter personas a servidumbre, no va a causar lesiones a personas ni daños a bienes ajenos, ni va a defraudar las rentas fiscales, entre otras acciones, aunque no sean ellos personalmente quienes abran la válvula que permita el vertido de residuos tóxicos en un río, quienes mantengan personas encerradas trabajando de la mañana a la noche en lugares no ventilados, sin francos ni beneficios sociales, simulen créditos fiscales inexistentes y oculten ventas, etc..

Debe tenerse presente que *"Si se reconoce la posibilidad de una mezcla de contribuciones activas con contribuciones por omisión y además cambia el punto de mira del dato fáctico del dominio a la medida de la competencia, ello probablemente conducirá a una considerable facilitación de la imputación de delitos cometidos en empresas, en la medida en que la competencia se desplaza de los ejecutores a la dirección de la empresa: responsabilidad en función del rango*

*y no en función de la medida de los movimientos de los dedos..."*¹.

11) Precisado ello, sin embargo, no puede dejar de ponderarse el aspecto relacionado a la posibilidad de los directivos de dividirse las funciones entre ellos.

Más allá de que la jerarquía de su posicionamiento en la empresa acarrea responsabilidad, aún penal como se vio, no puede obviarse la circunstancia de que los ejecutivos dedicados a tareas absolutamente ajenas al área contable o impositiva, es posible que no hayan tenido el mentado posicionamiento de garantes, por incapacidad de actuar.

12) Mandato de obrar.- En el acápite anterior quedó precisado que ese sujeto, tenga el cargo que tenga en la empresa o aún sin tener ninguno formalmente atribuido, puede manejarla, está en condiciones de llevarla adelante conjurando los peligros, y evitando que se produzcan daños. Sin embargo, para que le corresponda sanción penal por no hacerlo, es menester que además de esa posibilidad de obrar u omitir, concorra también una obligación normativa de hacerlo.

Para atribuir responsabilidad penal a ese administrador - aún al de hecho-, debe haber normas que atando el resultado lesivo y el incumplimiento a un mandato a una sanción penal, le impongan expresamente la obligación de responder de su incumplimiento. Como se señaló en el acápite 8, el sujeto debe saber que de no hacer lo posible para cumplir los

¹ Günther Jakobs "El caso del dominio del hecho" pág. 107.

mandatos y evitar causar daños, será sancionado porque una norma así lo establece.

Precisado ello, hay que saber cuáles son tales mandatos cuya violación da lugar a sanciones penales.

Muchos doctrinarios han sostenido vehementemente que los mandatos con entidad para tornar a su infractor merecedor de sanción penal deben emanar de normas penales.

Sin embargo, entiendo que eso no es así, por la razón de que el ordenamiento jurídico es uno solo cuyas ramas son sólo divisiones temáticas que organizan distintas áreas de la vida humana, todas revestidas de igual jerarquía.

Para cerrar numerosos delitos especiales no se duda en que corresponde utilizar normas extrapenales, así como está admitida la legalidad de las leyes penales en blanco que deban ser completadas con otras leyes de igual jerarquía, es decir, también emanadas del poder legislativo².

Igualmente sin dudar se recurre al sector específico de la rama jurídica que corresponda, para comprender el significado de términos normativos utilizados en la redacción de los propios tipos penales, como por ejemplo "matrimonio", "funcionario público", "huelga", "cosa mueble", "domicilio", "instrumento público", "balance", "sociedad anónima", "cheque", etc..

Incluso, a mayor abundamiento, cabe recordar que Schönemann y Jakobs admiten los deberes por injerencia nacidos de la buena fe o de conductas que pueden no ser

² Eugenio Zaffaroni "Tratado de Derecho Penal" t. III pág. 190.

antijurídicas, respectivamente, por lo que con más razón aún los deberes emanados de mandatos extrapenales no deberían dejar lugar a dudas, en tanto el deber de cumplirlos esté reforzado penalmente.

Entonces, a mi criterio, puede sostenerse que no hay real impedimento para que se asocie una sanción penal a un incumplimiento de un mandato emanado de otra rama del derecho, en la medida que se reúnan todos los requisitos de un tipo penal y sin que esto signifique que todas las infracciones a deberes extrapenales harán que el sujeto sea sancionado penalmente, porque el derecho penal es un sistema fragmentario y cuya aplicación se reserva para casos excepcionales de conductas intolerables.

Cabe insistir, no obstante, con la necesidad de que para derivar del incumplimiento a la mentada obligación, una sanción penal, se requiere definición penal explícita.

Sin perjuicio de la previsión acerca de la forma omisiva contenida en los artículos 1, 4 y 7 extensiva a los artículos 2 y 8 de la ley 24.769, y procurando apuntalar el concepto de seguridad jurídica, es de señalar que sería aconsejable la existencia de una norma que brinde con claridad el criterio de cuáles deberes extrapenales son los que ponen en movimiento el sistema de imputación penal, como se verá a continuación.

13) Omisión impropia.- Corresponde volver sobre la responsabilidad penal de los directores que en el ejemplo planteado en el acápite 7), dejaron hacer su maniobra al

accionista y al empleado, sin adoptar ninguna medida para detenerlos.

Primeramente debe señalarse que se trata de sujetos que están enumerados en el artículo 14 de la ley penal tributaria, por lo que es factible aplicarles sanción penal por la evasión de la persona jurídica cuyo órgano integran. Sin embargo, dirigirles la imputación no se presenta como tarea sencilla, porque no realizaron ninguna conducta.

De acuerdo a los conceptos analizados, se tiene que sobre los funcionarios de las personas jurídicas pesa un deber de garantía que los torna posibles autores de delitos de omisión.

Así, estos directores podrían ser autores bajo la modalidad de comisión por omisión, del hecho atribuido al empleado y al accionista. Esa posibilidad brinda una solución completa al caso, ya que si los directores son autores en función de su omisión, el empleado y el accionista -que vale recordar no reúnen la característica especial requerida para el autor ni esa falencia está suplida mediante el artículo 14 de la ley 24.769- pueden ser imputados como partícipes.

A primera vista, no parece muy razonable que si la maniobra fue urdida entre el accionista y el empleado, llevada a cabo por éste, y sólo consentida por los directores, éstos sean los autores y aquellos, meros partícipes.

Sin embargo, no debe olvidarse por un lado que los directores tienen los ya comentados deberes de evitar los resultados dañosos, con mayor intensidad que los que pesan

sobre un empleado o un accionista que no integra el directorio; y por otro, que según nuestro ordenamiento penal, las penas de los partícipes necesarios se gradúan según el mismo rango que las de los autores, es decir sin reducción.

Como quedó dicho, los tribunales admiten las formas de comisión por omisión. No obstante, para garantizar en mejor medida el derecho de defensa, sería conveniente contar con una disposición al estilo de la sección 13 del Código Penal alemán o del artículo 11 del español, es decir una norma general de posición de garante.

Sin embargo, en tren de efectuar modificaciones, sería aconsejable que la previsión tuviera mayor precisión que las normas mencionadas, en cuanto a la equiparación entre la comisión del delito, con la producción del resultado por la infracción al deber extrapenal. En tal sentido, sería conveniente indicar qué infracción a qué deberes legales se equipararía a la comisión, una vez producido el resultado.

La existencia positiva de esa disposición, además coadyuvaría a generar y consolidar la idea en el empresario de que la sociedad no es un filtro que lo releva de sus responsabilidades.

14) Dolo en la omisión.- Ahora bien, establecido que el director puede incurrir en los delitos de evasión por omisión, no debe olvidarse que para ser sancionado penalmente, debe haber omitido en forma dolosa o culposa, quedando estas dos posibilidades reducidas en nuestra materia, sólo a la forma

dolosa, porque no existen delitos culposos previstos en la ley penal tributaria.

Consecuentemente, para que los directores respondan penalmente de la omisión en que incurrieron y que permitió que el accionista y el empleado llevaran a cabo la ejecución de su maniobra, tales directores deben haber omitido con dolo.

Específicamente, en estos supuestos el dolo debe abarcar el conocimiento del bien jurídico en juego, de la asunción de su posicionamiento como garantes de aquél, del deber legal extrapenal que impone la obligación, y de la posibilidad de evitar el daño.

Ahora bien, cabe recordar que el dolo consiste en la voluntad de realizar el tipo objetivo, y puede asumir forma de directo, indirecto o eventual. En el caso del dolo eventual, el autor conoce el peligro concreto jurídicamente desaprobado para los bienes jurídicos, y no obstante ese conocimiento, obra u omite, en cuyo caso, su decisión equivale a la voluntad de producir el resultado.

Precisado ello, no debe dejarse de lado la posibilidad de concurrencia de dolo eventual en estos casos. Podría darse con la omisión del director que conoce sus obligaciones de evitar el resultado lesivo, así como sus posibilidades fácticas de actuar y la capacidad dañosa de la conducta que el empleado y el accionista están llevando a cabo, no obstante lo cual, duda; tal vez busca en su mente alguna justificación, y

finalmente, opta por omitir actuar. En tal caso, en ese director que omite, concurren todos los elementos del dolo.

En el comentado caso de la colza, el Supremo Tribunal Español, admitió el dolo eventual de los directores de una sociedad, en delito por omisión.

15) Plano administrativo.- Según se delineó en el acápite 2, una de las herramientas para inducir a que la actividad empresaria se desarrolle dentro de los carriles de la legalidad, se relaciona con la atribución de responsabilidad por la omisión de vigilancia.

Sin dudas debe partirse de considerar que el sujeto sobre quien pesan responsabilidades, puede llevar a cabo sus tareas con la colaboración de subordinados e incluso mediante la delegación de sus funciones en éstos. Ese concepto es indiscutible porque actualmente, en la mayor parte de las actividades, dada la magnitud, a veces la complejidad o especialidad de las tareas necesarias, no es posible realizarlas personalmente.

Lo que en modo alguno puede admitirse es que la delegación de funciones exima totalmente de responsabilidad al empresario, ya que derivar su trabajo a otros, no implica que deje de esperarse de él que evite la producción de daños desde su empresa, lo cual implica como mínimo una obligación de supervisar o controlar a los subordinados.

El delegado no puede hacer cualquier cosa -porque no debe, de acuerdo a sus propias obligaciones de conducirse dentro de la ley, como ciudadano y como empleado, pero

además- porque pesa sobre el delegante un deber de vigilarlo, para que no cometa infracciones ni delitos en el ámbito de la empresa.

En países como Alemania o Francia, con fuertes y bien organizados sistemas de administración pública, existen normas expresas que prevén la aplicación de sanciones contravencionales para los casos en que un subordinado cometa una infracción o un delito en circunstancias en que el empresario dolosamente omitió su deber de vigilar que eso no aconteciera; se le aplica al empresario una multa en función de ese deber de vigilancia omitido, además de la sanción penal -o de otra naturaleza- que al empleado le corresponda por el hecho cometido.

En la Argentina no hay mandatos explícitos de cuidado e Inspección, aunque pueden inferirse de la interpretación armonizada de las numerosas obligaciones derivadas de ley de sociedades, del código de comercio y de las normas que se encuentran diseminadas en los ordenamientos de los distintos niveles de la administración -especialmente municipales- y en nuestra materia, fundamentalmente de la ley de procedimientos fiscales y su reglamentación.

Debe tenerse presente que en materia infraccional tributaria en nuestro país, la sociedad responde pecuniariamente tanto por el hecho del representante como por el del subordinado³. De la correlación entre las normas que señalan a los responsables del cumplimiento de la deuda

³ Artículos 9 y 54 párrafo 2º de la ley 11.683.

ajena con las relacionadas al plano de las infracciones, se desprende con claridad que los directores y demás representantes de las personas jurídicas, responden personalmente no sólo de la obligación impositiva, sino de las sanciones cometidas por ellos mismos, y también por aquellas cometidas por los empleados, agentes, factores y dependientes.

Sin embargo, integrando un cuerpo sistemático o no, la omisión de deberes de vigilancia, en principio no puede equivaler a la omisión impropia constitutiva de un delito penal, sino que se trata de infracciones por incumplimientos formales, y la sanción correspondiente no es de orden penal, sino contravencional, lo cual visto de otro lado, presenta la característica de mayor flexibilidad para la aplicación de sanciones, responsabilidad solidaria, pautas menos rigurosas para ponderar la culpabilidad, etc.⁴.

De tal manera, el ejecutivo no puede ser castigado penalmente sólo porque en función de su falta de control, el subordinado maniobró y concretó una evasión impositiva de las obligaciones de la empresa. En tal caso, si el funcionario en cuestión fue negligente y no controló, pero era ajeno a la maniobra, no se advierte un aporte doloso al hecho que permita sacarlo del encuadre meramente infraccional.

Es cierto que con su actitud desaprensiva hizo posible que el empleado cometiera el delito, pero si no lo hizo dolosamente, no puede decirse que sea este tipo de delitos.

⁴ En el caso del artículo 9 de la ley de procedimientos fiscales, la responsabilidad es objetiva.

En consecuencia, cabe precisar; si el empleado realiza un delito dolosamente en uso de facultades delegadas, el delegante puede quedar alcanzado por la punición si conoció la actividad delictiva y no la impidió en su condición de garante, si participó en ella, o si determinó al empleado a actuar de esa manera.

16) Responsabilidad penal de las personas jurídicas.- Del abanico de posibilidades enunciadas en el acápite 5, resta ponderar la imputación penal a las personas jurídicas.

El gran problema de las empresas para nuestra materia, es el espacio que dejan para la simulación y la necesidad de evitar que operen como una armadura que otorga a sus integrantes inmunidad contra las sanciones, de manera que les permita incurrir en ilícitos y permanecer impunes.

Es indiscutible que no es lo mismo que un individuo cometa un delito por sí, que si lo realiza a través de la empresa de la que es integrante. En determinadas áreas como por ejemplo la económica que nos ocupa, los medios con que cuenta para hacerlo desde la empresa son más y pueden ser muy efectivos, y la capacidad de lesionar bienes jurídicos de naturaleza económica desde la empresa, es infinitamente mayor que desde la individualidad.

Si los delitos tributarios cometidos en el seno de una persona jurídica no pudieran ser imputados a sus directivos, quedarían siempre indefectiblemente impunes a menos que se prevean sanciones penales para la persona jurídica, de lo

contrario, para evadir impuestos bastaría crear un ente ideal a través del cual canalizar la actividad gravada, ya que éste operaría como protección total contra imputaciones penales. Como se vio antes, eso no es así porque de una manera u otra según cada ordenamiento jurídico, sí caben sanciones a los directivos, pero igualmente se impone formular algunas reflexiones en torno de la penalización al ente.

Es inadmisibles permitir que las empresas abusen de su dominio, capacidad económica y poder de acción para defraudar al Estado, pero las respuestas de éste deben ser razonables y perfectamente ajustadas para que sean acordes con la respectiva lesión infligida, mediante penas o sanciones aplicadas en trámites en que se respeten en toda su magnitud las garantías.

Esta búsqueda exige manejarse con un criterio científico amplio y recordar conceptos de la Corte Suprema, que ha catalogado el excesivo apego al tradicionalismo jurídico como uno de los más serios obstáculos al éxito de la promoción de la expansión económica⁵, frente a lo cual debe tenerse permanentemente presente como guía, la necesidad de no dejar bienes jurídicos ni garantías desprotegidos.

Hay un reclamo social de control sobre las actividades ilícitas de las sociedades, la realidad presenta diariamente pruebas de que las personas jurídicas realizan actos lesivos de bienes jurídicos, y, sea que esos hechos se les deban atribuir

⁵ Fallos 264:410.

por una ficción o en función de actos de sus órganos, imperiosamente se requiere una respuesta estatal.

Sin embargo, lo dicho hasta acá, no debe llevar a suponer que por estos motivos haya que aplicarles sanciones más severas o que esas sanciones deban ser necesariamente penales. Es una compleja cuestión, que como se ha repetido ya tantas veces, merece una solución propia.

La experiencia de las salidas legislativas de los países que han dado solución positiva general al problema, en uno u otro sentido, como Francia o España -que adoptaron soluciones diversas-, así como los enjundiosos estudios y teorías, los prolíficos debates sobre la materia que a pesar del paso del tiempo conservan intacto su valor dogmático, me llevan a la convicción de que la solución no debe buscarse en la invocada atribución de responsabilidad penal a las personas jurídicas.

Para llegar a tal conclusión, se tiene en cuenta en primer término, un punto de contacto entre lo penal y lo tributario que es la búsqueda de la verdad real detrás de las apariencias; en segundo, una cuestión de naturaleza económica y penal, como son las consecuencias negativas que una sanción penal a un ente ideal acarrearán a terceros; y por último el aspecto estrictamente penal relativo al desencuentro entre casi todas las categorías tradicionales del delito y la empresa.

Este último punto fue desarrollado en el capítulo respectivo del presente trabajo y si bien ante cada objeción,

los doctrinarios han retrucado con argumentos contundentes, lo que queda resumido luego del debate, es que no es imposible aplicar los conceptos de acción y de culpabilidad a las personas jurídicas, pero encajan forzosamente, y la conclusión final es que la dogmática penal creada en torno del individuo, no empalma debidamente con ellas.

Por su parte, el valioso modelo integral creado por Baigún, de compartirse, puede ser aplicado en la medida que haya una receptación legislativa previa para imponer penas a personas jurídicas; por ahora en nuestro país, sería posible en los casos previstos en el Código Aduanero y en la ley del régimen penal cambiario.

En cuanto al primer aspecto de los tres señalados, tanto para lo tributario como en el plano comercial, rige el criterio de prescindencia de las formas y apariencias; dándose prioridad a la realidad tal cual es, se dejan de lado las formas fingidas mediante artimañas urdidas ya sea, por ejemplo, para simular menor capacidad contributiva que la real, como para simular una solvencia de la que se carece. Acerca de la búsqueda de la verdad real en materia penal, es un instituto básico fundamental en el que no es necesario abundar.

Consecuentemente, detrás de la apariencia de un ente ideal, y aunque éstos son sujetos tributarios, en el plano de los ilícitos penales, debe observarse a las personas físicas que son las que actúan, las que razonan, crean las maniobras, y las llevan a cabo.

Se trate de una pequeña empresa o de grandes grupos, la realización de actos de comercio a través de sociedades obedece a una creación humana para optimizar los recursos, pero fundamentalmente, para limitar la responsabilidad patrimonial derivada de sus actos, y no se puede admitir que esa creación sirva también a modo de escudo para evitar la responsabilidad por delitos que cometen los seres humanos que las conforman.

Las personas físicas detrás de ellas son quienes en verdad actúan, y quienes deben ser sancionados.

Como no podría ser de otro modo, la respuesta estatal debe ser perfectamente ajustada a la eventualmente mayor peligrosidad que se aprecie en estas personas por el hecho de actuar desde el ente.

En lo infraccional tributario, como enseña Giuliani Fonrouge⁶, con el paso del tiempo fue necesario ir agravando las sanciones y ajustando los controles; algo similar ocurrió en materia comercial, ya que debió regularse con más detalle la vida de las sociedades anónimas⁷, en tanto que actualmente se reclama la previsión legal de contravenciones en materia societaria⁸.

De todo ello, puede inferirse sin dificultad que cuanto más evoluciona la actividad comercial, más espacio hay para los incumplimientos, por lo que se impone el dictado de las

⁶ Giuliani Fonrouge, op. cit. pág. 658.

⁷ Nissen op. cit. pág. 34.

⁸ Ana Plaggi op. cit.

normas necesarias para prevenirlos o castigarlos y ajustar las sanciones a la mayor peligrosidad desplegada.

Precisado todo ello, cabe abordar el segundo de los motivos aludidos para fundamentar por qué no es conveniente aplicar penas a los entes ideales, relativo a los efectos de éstas en terceros y a la falta del efecto debido.

Como se vio, la clausura, el cierre definitivo o en general, cualquier tipo de sanciones sobre la empresa que le impidan operar, son más perjudiciales para los accionistas inocentes y para los trabajadores que probablemente queden sin trabajo, que para quienes pergeñaron las maniobras espurias. Por otra parte la finalidad de prevención de la pena nunca puede cumplirse tratándose de un ente ideal.

También ha de tenerse presente que el cierre de empresas, nunca es un acontecimiento deseable para las economías.

En cambio, una combinación de sanciones para las personas físicas que actuaron por el ente en el ilícito, como por ejemplo una inhabilitación para integrar el directorio de sociedades o la inhabilitación para operar con productos bancarios (cuentas, tarjetas de crédito, préstamos, etc.), que se agregue a las sanciones de prisión y pecuniaria que les correspondieran, se presentan como menos lesivas para intereses ajenos y más eficientes desde el punto de vista de la función de la pena, como factor desalentador de la comisión de delitos.

Se impone a mi criterio entonces, ampliar el catálogo de penas posibles para las personas físicas que actuaron en nombre de la persona jurídica al realizar el ilícito.

Actualmente, en nuestro país, en materia penal tributaria se aplican sanciones penales y penales administrativas a la persona física y penales administrativas al ente ideal, existiendo una única sanción penal para la empresa, que se aplica en algunos casos específicos.

En efecto, la ley penal tributaria prevé penas de prisión para personas físicas, para todas sus figuras. Respecto del ente, procederá en calidad de pena, la pérdida del beneficio fiscal y de la posibilidad de usar u obtener otros por diez años, en los casos de los delitos de uso fraudulento, aprovechamiento indebido, u obtención fraudulenta de beneficios fiscales (artículos 2-c), 3 y 4 de la ley).

Para ambas, tanto personas físicas como jurídicas, corresponden además las sanciones pecuniarias derivadas de los ilícitos descritos en la ley 11.683 de procedimientos fiscales, ya que el artículo 17 de la ley penal tributaria dispone que las penas establecidas en ésta, serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales, que, como se sabe, consisten en multas.

Con sólo leves diferencias, el esquema descrito se repite en el ámbito aduanero, constituyendo la mayor distinción la variedad de penas previstas⁹.

De lo dicho se deriva como consecuencia lógica y evidente, la necesidad de reformar el sistema, de manera tal que todas las sanciones por un mismo hecho, sean aplicadas por un mismo tribunal. De esa manera se evitarían demoras y peligro de contradicciones entre los distintos juzgadores, en tanto que se simplificaría el ejercicio de la defensa.

⁹ Comiso de la mercadería y del medio de transporte; multa; pérdida de concesiones, regímenes especiales y prerrogativas aduaneras de que gozare; inhabilitación especial para el ejercicio del comercio; inhabilitación especial perpetua para desempeñarse como funcionario o empleado aduanero o de fuerzas de seguridad; inhabilitación especial para ejercer actividades como importador o exportador; inhabilitación absoluta para desempeñarse como funcionario o empleado público; retiro de la personería jurídica y cancelación del Registro Público de Comercio (artículo 876 del Código Aduanero).

Apéndice

APENDICE

RELACION DEL TEMA CON OTROS INSTITUTOS DEL DERECHO PENAL Y PROCESAL

Ha de decirse antes de entrar en cada instituto en particular, que el análisis de los mismos excede los alcances propuestos para este trabajo, de modo que no se expondrá un estudio de ellos, sino sólo un esbozo, a los fines de señalar los puntos que puedan tener vinculación con la materia.

1. Probation o suspensión del juicio a prueba

i.- Denominado en nuestro medio "suspensión del proceso a prueba", está regulado en los artículos 76 bis y siguientes del Código Penal y 293 del C.P.P..

Este instituto es una causal de extinción de la acción penal y opera como alternativa a la pena de prisión; se lo señala como una excepción al principio de legalidad, porque admite la suspensión de un juicio ya promovido por delitos de acción pública.

Requiere una petición del Imputado, vale decir que no puede serle impuesto de oficio; asimismo exige que aquél ofrezca una reparación a la víctima en la medida de lo posible, y el compromiso de realizar tareas comunitarias no remuneradas; asimismo es menester la conformidad del Fiscal.

Cumplidos los requisitos legales y no habiendo cometido otros delitos durante el lapso de suspensión que establezca el tribunal, se produce la extinción de la acción penal.

Sólo procede para delitos de acción pública cuya pena máxima prevista no supere los tres años, en que sea viable la condena condicional. Quedan excluidos los casos en que haya intervenido un funcionario público.

En cuanto al límite temporal es decir hasta qué etapa del proceso puede efectuarse la solicitud, la norma no contiene previsión alguna, por lo que no habría inconveniente para plantearlo aún después de producido el debate, en tanto no se haya dictado sentencia.

ii.- El artículo 10 de la ley 24.316 que introdujo la probation en el Código Penal, dice que las disposiciones de esta ley no alteran el régimen dispuesto en la ley 23.771, en referencia al sistema para extinguir la acción penal por pago de la pretensión fiscal. Al sancionarse la ley 24.769 que reemplazó a la 23.771, nada se dijo en relación al artículo 10 de la ley 24.316, de modo que en nuestra materia coexisten la suspensión y la extinción de la acción por pago.

No hay ningún impedimento para aplicar este instituto a los delitos tributarios, sin embargo, en los casos en que sea procedente la extinción por pago, este mecanismo sería más conveniente, al no imponerse por el mismo las reglas de conducta del artículo 27 del Código Penal. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que la extinción sólo es posible por única vez y tiene un límite temporal para ser opuesta (hasta el requerimiento de elevación a juicio).

Por otra parte, debe tenerse presente que para la extinción de la acción por pago, es menester cancelar

íntegramente la deuda tributaria o previsional, en tanto que en la suspensión del proceso a prueba, la reparación debe ser en la medida de lo posible. En caso de que el imputado sometido a proceso no pudiera pagar toda la deuda, tal vez podría acceder a la suspensión ofreciendo un pago en cuotas, por ejemplo.

iii.- Otra cuestión es si es posible suspender por segunda vez un proceso seguido por un delito tributario. La ley especial sólo autoriza la extinción por pago una única vez para cada persona, frente a lo cual, la suspensión puede ser otorgada después de aquella.

iv.- Desde el punto de vista de la pena, es un instituto que permite al autor del delito ofrecer voluntariamente soportar restricciones de derechos menos severas que las que le corresponderían si recayera un fallo condenatorio¹.

Es un instituto contrario a las teorías de la retribución, porque admite la imposición de una suerte de sanciones más leves que la pena que le correspondería en caso de condena.

Tiene sentido desde la prevención especial, no así desde la prevención general, ya que el proceso -si se cumplen los requisitos- culmina sin pronunciamiento de culpabilidad, lo cual carece de efectos sobre la generalidad.

v.- En lo atinente a la materia de este trabajo, se presenta un problema cuando uno de los imputados, por ejemplo el autor, solicita el beneficio y otros optan por el juicio.

¹ Esteban Righi "Teoría de la pena" pág. 160".

Parte de la doctrina entiende que sólo es aplicable la suspensión en tanto todos los imputados la soliciten, ya que de lo contrario, podría darse el caso de juzgar a los partícipes en tanto que el autor no se somete al juicio². Sin embargo, no se advierte qué diferencia puede haber con un supuesto en que se juzgue a los partícipes en un caso en que el autor ha fallecido, y consecuentemente se ha extinguido la acción penal a su respecto.

2. Extinción de la acción penal tributaria por pago ("Fuga del proceso")

i.- En la ley penal tributaria actual, la extinción de la acción por pago está prevista en el artículo 16. La finalidad del instituto, es evitar la sanción penal reparando el daño ocasionado, con lo cual paralelamente también se alienta a los contribuyentes a ingresar -aún tardíamente- la cuantía adeudada.

En virtud del mandato contenido en el artículo 4 del Código Penal, rigen en los delitos tributarios, al igual que en todos los delitos previstos en leyes especiales, las reglas generales en materia penal y consecuentemente, aquellas sobre la extinción de la acción. Sin embargo la ley específica de la materia, contiene un supuesto más, que es el que nos ocupa.

ii.- La principal diferencia con la ley penal tributaria anterior es que en la actual, la posibilidad de extinción, está

² Nelson Pessoa "Suspensión del juicio a prueba..." pág. 844.

limitada sólo a los delitos de evasión simple -tributaria y previsional- previstos en los artículos 1 y 7 de la ley. En la ley 23.771, era aplicable a todos los casos en que procediera condena condicional, sin discriminar por figuras.

Siempre este instituto es de utilización voluntaria, es decir que el imputado debe solicitar expresamente su aplicación, porque es necesario pagar la deuda pero además su aplicación implica la privación de ciertos derechos, como se verá.

Para que proceda, el imputado debe aceptar la liquidación o determinación practicada por el organismo recaudador y debe regularizar y pagar el monto en forma total e incondicional. Con esta redacción se sacó expresamente entidad de "regularización" a los casos de acogimientos a planes de pagos en cuotas, que durante la vigencia de la anterior ley generaron debates doctrinarios y jurisprudenciales.

Procesalmente, se ha fijado un límite al preverse que esta petición debe efectuarse antes de que se formule el requerimiento de elevación a juicio.

El beneficio puede ser utilizado por cada persona física o jurídica obligada en una sola ocasión, y a efectos de garantizar que no se multiplique la utilización del mismo por falta de registro, la resolución debe comunicarse al Registro de Reincidencia y a la Procuración del Tesoro de la Nación.

La previsión de persona física o jurídica en torno de la utilización por única vez, tiende a que no pueda el

contribuyente persona jurídica utilizar el beneficio varias veces recurriendo al cambio de directores.

Sin embargo, la utilización por única vez tiene una excepción, desde que por imperio del artículo 51 del Código Penal, la anotación de los antecedentes se borra transcurridos diez años.

La solución que corresponde en el expediente una vez acreditada la concurrencia de todos los requisitos, es el sobreseimiento por extinción de la acción penal.

iv.- a) La vinculación fundamental de este instituto con el tema del presente trabajo, es que en caso de más de un imputado en la causa penal, el pago hecho por uno de ellos favorece a los restantes, quienes podrán también solicitar la extinción de la acción instada contra ellos en función del pago hecho por otro.

Esa solución se presenta como lógica y justa porque el Fisco se estaría enriqueciendo sin causa si se pretendiera cobrar el mismo concepto a cada imputado para otorgarle el beneficio cuyo requisito ya está cumplido.

Una vez satisfecha la pretensión por uno de los imputados que solicita la extinción de la acción a su respecto, se presenta la cuestión relacionada a si para extinguir la acción respecto de los restantes también es necesario que lo soliciten o si se les puede aplicar la solución aún en contra de su voluntad.

La primera posibilidad se presenta como la más respetuosa de los derechos del imputado, quien podría aspirar

a ser sobreseido por el fondo de la cuestión, por ejemplo demostrando que el hecho no ocurrió en términos penalmente relevantes, o que él no intervino en el mismo.

Igualmente parece razonable mantener la exigencia de pedido voluntario en cuanto a que el beneficio puede ser usado sólo una vez, por lo que aplicárselo coactivamente implica privarlo de su derecho a elegir en qué caso utilizarlo.

b) También presenta interés la mención de este instituto en el marco del presente trabajo en función del supuesto de que quien paga y pretende la extinción de la acción no sea el obligado tributario. Debe tenerse presente que el artículo 16 de la ley 24.769 dice que "... la acción penal se extinguirá si el obligado acepta la liquidación o en su caso la determinación ..., regulariza y paga ...".

Poniendo atención en los términos "el obligado" se presenta un problema cuando el obligado es una persona jurídica. Los imputados serán personas físicas, que tal vez ya no integren el órgano que ejerce la representación de la persona jurídica o nunca lo integraron y en el hecho criminal no son autores sino partícipes. Esos sujetos tal vez paguen para pedir la extinción de la acción penal instada contra ellos. Sin embargo, quien debe expresar su conformidad con la liquidación o determinación, es el contribuyente obligado.

Otra interpretación no parece posible teniendo en cuenta que la norma exige que el obligado además de regularizar y pagar, acepte la liquidación o determinación. Si la disposición las presentara como opciones (aceptar o regularizar o pagar),

acreditado el pago por cualquier persona, los imputados podrían solicitar la extinción de la acción, pero la norma exige que el obligado realice esas acciones.

En cuanto al pago no hay mayores inconvenientes, porque cualquier persona podría efectuar un depósito en nombre de otra, pero la aceptación y la regularización son actos que deben estar revestidos de cierta formalidad y sólo pueden realizarlos los representantes legales debidamente apoderados ante el Fisco, y luego poner esa circunstancia en conocimiento del Juez que interviene en la causa penal para que le de el trámite correspondiente al pedido de extinción.

El problema que se presenta en ese caso, es que la persona física pague y pretenda extinguir la acción penal, pero la persona jurídica -que es el obligado tributario-, no acepte la liquidación, con lo cual a aquél le faltaría un requisito cuyo cumplimiento no depende de él sino del ente.

De todas maneras, en caso de haberse cancelado íntegramente lo adeudado, no quedaría motivo para que el ente se negara a aceptar la liquidación en sede penal, porque aún de hacerlo, si el Fisco le cobró de más, siempre podría accionar contra éste para repetir, si en términos tributarios entiende que, por el motivo que fuera, se ha pagado más de lo debido de acuerdo a las leyes del impuesto de que se trate.

v.- En orden a la extinción por pago cuando el obligado es una persona jurídica, ha dicho la jurisprudencia que es improcedente extender la extinción de la acción a las personas de existencia ideal, por cuanto la ley penal tributaria no prevé

sanciones para ellas y sí para los autores materiales de los delitos³.

El argumento es correcto. Sin embargo, con la nueva ley penal tributaria, el hecho de que la contribuyente sea una persona jurídica y que la extinción de la acción penal de las personas físicas que intervinieron haya sido dictada en una causa seguida por evasión atribuida al ente, es sumamente relevante y no puede ser excluido del análisis, porque de lo contrario los contribuyentes podrían eludir con toda facilidad la limitación de utilizar el instituto una sola vez.

En ese sentido, la parte final del artículo 16 de la ley 24.769 dice "Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada".

Por más que la persona jurídica no pueda ser penalmente imputada del delito de evasión, la inscripción en los registros de reincidentes acerca del dictado de extinción de la acción, debe incluir la referencia al ente societario, porque de lo contrario sólo quedaría registrado el nombre de la persona física y la persona jurídica podría volver a utilizar el instituto sólo cambiando sus ejecutivos, lo cual, a la luz del texto legal transcrito precedentemente, sin dudas no ha sido la intención al dictarse la norma.

vi.- De muy discutida naturaleza jurídica, este instituto ha sido considerado por la doctrina como una implementación del principio de oportunidad, como una excusa absolutoria, o como una simple causa de extinción de la acción.

³ CNAPE Sala A "Mecánica Industrial Repuestera SA s/ ley 23.771", reg. 614/93, rta. 28-12-93.

Maier y Bovino⁴ encuentran este instituto como semejante a un desistimiento (artículo 43 del Código Penal⁵), con la diferencia de que en el desistimiento se evita el resultado y en la extinción de la acción penal tributaria por pago, el resultado ya aconteció, con lo que se estarían extendiendo los efectos del desistimiento, a un delito consumado.

vii.- En otros ordenamientos como el español por ejemplo, se prevé en el plano penal, la posibilidad de extinguir la acción por regularización de la obligación fiscal, siguiendo la tendencia de la política criminal dirigida a otorgar relevancia penal a comportamientos post-delictivos⁶.

Al analizar este tema, Sánchez-Ostiz confiesa que los delitos contra la Hacienda Pública han pasado a entenderse como un medio para garantizar una política tributaria más amplia y lograr los objetivos del sistema tributario, lo cual lleva a admitir que el derecho penal en materia de protección de la Hacienda Pública se ha expandido al servicio de la política tributaria⁷.

El instituto está incorporado al Código Penal español desde 1995, en cuyo artículo 305. punto 4. dice: Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el

⁴ "Ensayo sobre la aplicación del art. 14 de la ley 23.771" en "Delitos no convencionales" pág. 96.

⁵ El artículo 43 del Código Penal dice: "El autor de tentativa no estará sujeto a pena cuando desistiere voluntariamente del delito".

⁶ P.Sánchez-Ostiz Gutiérrez "La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria" pág. 60.

⁷ op.cit., pág. 69 y sigs..

apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica, Foral o Local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

Se observa que esta figura hace especial hincapié en la espontaneidad y que también está redactado de forma tal que quien debe regularizar es el obligado, aunque se admite el pago por un tercero en tanto el obligado preste conformidad; asimismo se observa que no existe restricción en cuanto a la cantidad de veces que puede optarse por esta regularización.

viii.- Finalmente cabe la referencia a la relación entre la extinción por pago y la denominada tercera vía penal.

El complemento de la sanción penal con una reparación a la víctima, o incluso su reemplazo, como se vio antes, es una

salida de política criminal que cumple con las finalidades de la pena al infligirse un mal al autor, que tiene efecto disuasivo especial y general, y por otra parte, atenúa el conflicto del autor con la víctima que al ser resarcida mejora su situación, a la vez que los restantes ciudadanos ven que el delito no queda impune.

Por las características de los delitos tributarios, es fácil visualizar este instituto en la materia específica porque en ella, tratándose de pagar sumas de dinero, es muy sencillo reparar las consecuencias del ilícito; pero no debe perderse de vista que con el reemplazo de pena por reparación, la represión por incumplimientos tributarios, quedaría reducida al plano infraccional, por lo que no se ve como conducente el reemplazo total de la sanción penal tributaria por las salidas exclusivamente reparatorias.

3. Juicio abreviado

El juicio abreviado ha sido introducido en el ordenamiento procesal nacional (artículo 431 bis del C.P.P.) mediante la ley 24.825. Se trata de uno de los instrumentos utilizados por el legislador tendientes a la descongestión y celeridad de la justicia penal⁸.

Excede los alcances del presente trabajo el análisis de las críticas y tachas de inconstitucionalidad que ha sufrido sobre la base de permitir condenar personas sin un real "juicio previo" como manda la Constitución. Sin embargo, tratándose de un instituto previsto en el régimen procesal que se

⁸ Esteban Righi "Teoría de la pena" pág. 162.

encuentra vigente, y pudiendo presentar algunas particularidades en relación al tema de la vinculación de las personas con la imputación penal y su traducción en la aplicación de pena, cabe destacar cuanto sigue.

El denominado juicio abreviado, consiste en la no realización del juicio -la etapa del debate oral y público- en caso de que el imputado acuerde acerca de la existencia del hecho, su participación en el mismo y la calificación legal, con la descripción efectuada por el Fiscal en el requerimiento de elevación a juicio. En otras palabras, es un acuerdo entre el Fiscal y el imputado asistido por su defensor, con anuencia del Tribunal.

Son requisitos que el Fiscal haya solicitado una pena menor de seis años y que el imputado preste su conformidad, pero el Tribunal está facultado para rechazarlo y ordenar realizar el juicio. En este caso, la conformidad prestada por el imputado no será tomada como confesión ni como indicio en su contra.

Temporalmente, puede intentarse en la ocasión del requerimiento fiscal de elevación a juicio o luego de la elevación, hasta el decreto de designación de audiencia para el debate.

En caso de aceptarse el acuerdo, la sentencia condenatoria se basará en las pruebas obtenidas durante el sumario y la pena no podrá superar la solicitada por el Fiscal.

Cuando hay querellante, se lo escucha, ocasión en que puede oponerse sobre la base de estimar bajo el monto de la pena, pero su opinión no es vinculante para el Tribunal.

Desde el punto de vista de la restricción por el monto de la pena, el instituto podría aplicarse a todos los delitos previstos en la ley penal tributaria, por cuanto todos ellos prevén penas mínimas menores de seis años.

El atractivo del instituto desde el punto de vista del imputado es evitar soportar el juicio oral, sin embargo, si en la causa hubiera varias personas imputadas, todos ellos deben prestar su conformidad, de lo contrario, no puede aplicarse el juicio abreviado.

En cuanto a los antecedentes, debe puntualizarse que al dictarse sentencia condenatoria, quedará registrado el antecedente en el Registro Nacional de Reincidencia y en la División Antecedentes de la Policía Federal.

Desde el punto de vista de la pena, se aleja de las tradicionales posturas absolutas de pena-retribución, porque es una solución basada en el consenso alejada de un fin de la pena de búsqueda de la máxima sanción, y asume gran sentido para un derecho penal preventivo, y el consenso tiene efectos en materia de resocialización.

El instituto se aplica a los delitos tributarios, como a cualesquiera otros, tal como ocurrió en el caso Pratti⁹ en el que valiéndose de la inexistencia total de registraciones contables o tributarias, "Nor Construcciones SA" evadió el

⁹ Tribunal Oral Federal de Santa Fe, expte. 54/98, rta. 1-11-99.

impuesto al valor agregado y a las ganancias correspondientes a los períodos 1993, 1994 y 1995, hecho que tuvo su calificación legal en el artículo 2 de la ley 23.771. El Fiscal propuso juicio abreviado y el Tribunal sostuvo que encontrándose ante una persona jurídica, la autoría de las maniobras probadas debe buscarse en la persona física que intervino y el organismo recaudador señala a la procesada como la presidente del ente en la época de los hechos.

Anexo de normas

Anexo de normas

Código Penal alemán

Sección 13. Omisión como comisión

- 1) Quien omite prevenir un daño que sea parte de los elementos constitutivos de un crimen, puede ser castigado bajo este código sólo si estaba bajo un deber legal de prevenir el daño, y si su omisión de actuar era equivalente a un acto positivo a los fines de establecer la definición legal de los elementos constitutivos del delito.
- 2) El castigo puede ser reducido de acuerdo con las previsiones del parágrafo 49(I)

Sección 14. Actuar por otro

- 1) Quién actúa
 1. como el representante autorizado de una persona jurídica o como miembro de tal representante,
 2. como el socio representante autorizado de una sociedad comercial
 3. como el representante legal de otro
 está sujeto a castigo por un delito cuyos elementos constitutivos incluyen especiales características, relaciones o circunstancias (características personales especiales), si estas características no concurren en él sino en su representado.
- 2) Cuando el dueño o su agente autorizado
 1. comisiona una persona para manejar todo o parte de una planta, o

2. expresamente comisiona a una persona a actuar bajo su propia responsabilidad realizando tareas de incumbencia del dueño de la planta, y cuando esta persona actúa sobre la base de la comisión, él quedará sujeto a castigo bajo un delito cuyos elementos constitutivos incluyan especiales características personales, si estas características no concurren en él pero sí en el dueño de la planta.

Una empresa es lo mismo que una planta dentro del sentido del punto 1. Las previsiones del punto 1 son aplicables en casos donde una persona comisionada actúa en nombre de un escritorio que ha sido cargado con deberes públicos administrativos.

3) Los subparágrafos 1 y 2 son aplicables aunque el acto legal en que la relación de agencia o comisión se basó, sea nulo.

Código Penal francés

Artículo 121-1

Nadie es responsable penalmente más que de su propio hecho.

Artículo 121-2

Las personas morales excepto el Estado, son responsables penalmente según los artículos 121-4 a 121-7 y en los casos previstos por la ley o reglamento, de las infracciones cometidas por cuenta de ellas, por sus órganos o representantes.

No obstante, las colectividades territoriales y sus agrupaciones no son responsables penalmente más que de las infracciones cometidas en el ejercicio de las actividades

susceptibles de ser objeto de convención de delegación de servicio público.

La responsabilidad penal de las personas morales no excluye aquella de las personas físicas autores o cómplices de los mismos hechos.

Artículo 121-3

No hay crimen o delito sin intención de cometerlo.

No obstante, cuando la ley lo prevé, hay delitos en caso de imprudencia, de negligencia o de puesta en peligro deliberada de la persona de otro.

No hay contravención en caso de fuerza mayor.

Artículo 121-4

Es autor de la infracción, la persona que:

- 1) comete los hechos incriminados;
- 2) Intenta cometer un crimen o, en los casos previstos por la ley, un delito.

Artículo 121-5

La tentativa está configurada desde que se manifiesta por un comienzo de ejecución, en tanto se haya suspendido o haya faltado su efecto por circunstancias independientes de la voluntad de su autor.

Artículo 121-6

Será penado como autor el cómplice de la infracción en sentido del artículo 121-7.

Artículo 121-7

Es cómplice de un crimen o de un delito la persona que concientemente, por ayuda o asistencia ha facilitado la preparación o la consumación.

Es igualmente cómplice la persona que por dádiva, promesa, amenaza, orden, abuso de autoridad o de poder haya provocado una infracción o dado las instrucciones para cometerla.

Código Penal español**Artículo 11**

Los delitos o faltas que consistan en la producción de un resultado sólo se entenderán cometidos por omisión cuando la no evitación del mismo, al infringir un especial deber jurídico del autor, equivaiga según el sentido del texto de la Ley, a su causación. A tal efecto se equiparará la omisión a la acción:

a) Cuando exista una específica obligación legal o contractual de actuar. b) Cuando el omitente haya creado una ocasión de riesgo para el bien jurídicamente protegido mediante una acción u omisión precedente.

Artículo 31.

El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder

ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.

Artículo 15 bis (rigió desde 1983 hasta la reforma de 1995 en que fue reemplazado por el actual artículo 31)

El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente, aunque no concurren en él y sí en la entidad en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo.

'''

Artículo 129

1. El juez o tribunal, en los supuestos previstos en este Código y previa audiencia de los titulares o de sus representantes legales, podrá imponer, motivadamente, las siguientes consecuencias:

- a) Clausura de la empresa, sus locales o establecimientos, con carácter temporal o definitivo. La clausura temporal no podrá exceder de cinco años.
- b) Disolución de la sociedad, asociación o fundación.
- c) Suspensión de las actividades de la sociedad, empresa, fundación o asociación por un plazo que no podrá exceder de cinco años.
- d) Prohibición de realizar en el futuro actividades, operaciones mercantiles o negocios de la clase de aquellos en cuyo ejercicio se haya cometido, favorecido o encubierto el

delito. Esta prohibición podrá tener carácter temporal o definitivo. Si tuviera carácter temporal, el plazo de prohibición no podrá exceder de cinco años.

- e) La intervención de la empresa para salvaguardar los derechos de los trabajadores o de los acreedores por el tiempo necesario y sin que exceda de un plazo máximo de cinco años.
2. La clausura temporal prevista en el subapartado a) y la suspensión señalada en el subapartado c) del apartado anterior, podrán ser acordadas por el juez instructor también durante la tramitación de la causa.
3. Las consecuencias accesorias previstas en este artículo estarán orientadas a prevenir la continuidad de la actividad delictiva y los efectos de la misma.

Código Penal chino

Artículo 30: Toda compañía, empresa, institución, organización o grupo que cometa un acto que ponga en peligro a la sociedad que esté considerado crimen por la ley, soportará responsabilidad criminal.

Artículo 31: Toda unidad responsable de un acto criminal será multada. La persona a cargo y otro personal que sea directamente responsable también soportarán responsabilidad criminal. Donde haya otras estipulaciones en las previsiones especiales de esta ley o de otras leyes, serán aplicadas tales estipulaciones.

...

Artículo 211: Las unidades que cometan delitos bajo los artículos 201, 203, 204, 207, 208 y 209 de esta sección, serán castigados con multas; el personal directamente a cargo y otro personal responsable directo, será castigado de acuerdo a estos artículos respectivamente.

Artículo 212: Las multas y decomiso de bienes impuestos contra los condenados bajo los artículos 201 a 205 de esta sección, no serán ejecutados hasta que las autoridades fiscales hayan recobrado los tributos en cuestión y los reembolsos del impuesto a la exportación así defraudados.

...

Bibliografía

Bibliografía:

Achenbach, Hans "Sanciones con las que se puede castigar a las empresas y a las personas que actúan en su nombre en el Derecho alemán" en "Fundamentos de un sistema europeo del Derecho Penal. Libro homenaje a Claus Roxin", Ed. JM Bosch, Barcelona, 1995

Aftalión, Enrique "La responsabilidad penal de las personas jurídicas y la de sus directores" publ. en Jurisprudencia Argentina 26/12/58.

Alarcón García, Gloria y Beuth, Ingmar "Los asesores fiscales como sujeto activo de delitos e infracciones en el ordenamiento alemán", publ. en Revista Iberoamericana de Derecho Tributario N° 4 enero-abril 1997, págs. 229 a 245, Madrid

Alonso de Escamilla, Avelina (comp.) "Responsabilidad penal de directivos y órganos de empresas y sociedades", Ed. Tecnos, Madrid, 1996

Aparicio Pérez, José "El delito fiscal a través de la jurisprudencia", Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997

Aparicio Pérez, José "La lucha contra el fraude fiscal en U.S.A.: Los agentes especiales", Ed. Ibidem, Madrid, 1993

Aparicio Pérez, J. ; Baena Agullar, A.; García de la Mora, L.; Martínez Lago, M.A. "Delitos e infracciones tributarias: teoría y práctica", Ed. Lex Nova, Valladolid, 1991

AA.VV. "El Directorio en las Sociedades Anónimas - Estudios en homenaje al Profesor Consulto Dr. Carlos S. Odriozola", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1999

AA.VV. "La responsabilité pénale des personnes morales", Ed. Dalloz, Paris, 1993

Ayala Gómez, Ignacio "El delito de defraudación tributaria" Ed. Civitas, Madrid, 1988

Bac, Annie y otros "Le risque pénal dans l'entreprise", Ed. Nouvelles Éditions Fiduciaires, Levallois-Perret, 1996

Bacigalupo, Enrique "La jerarquía constitucional del principio de culpabilidad" y "Responsabilidad penal de las personas jurídicas", ambos en "Derecho penal económico", Ed. Hammurabi, Bs.As., 2000

Bacigalupo, Silvina "La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas: Un problema del Sujeto del Derecho Penal", publ. en Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal, N° 9-A págs. 205 a 233, Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1999

Bacigalupo, Silvina "Cuestiones específicas de la participación en el derecho penal económico" publ. en Revista de Ciencias Jurídicas ¿Más Derecho Penal? 2001/II págs. 147 a 158, Ed. Fabián J. Di Placido Editor, Bs.As..

Bacigalupo, Silvina "Responsabilidad penal de las personas jurídicas" Ed. Hammurabi, Bs.As., 2001

Baglietto, Sebastián "Encuadre del grupo económico frente al concurso de agrupamiento" publicado en La Ley el 19/10/98

Balgún, David "La responsabilidad penal de las personas jurídicas (Ensayo de un nuevo modelo teórico)", Ed. Depalma, Bs.As., 2000

Balgún, David y Bergel, Salvador D. "El fraude en la administración societaria", Ed. Depalma, Bs.As., 1991

Bajo Fernández, Miguel "Hacia un nuevo derecho penal: el de las personas jurídicas" en Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal, Año V N° 9-A, Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1999

Bajo Fernández, Miguel y Bacigalupo, Silvina "Delitos tributarios y previsionales", Ed. Hammurabi, Bs.As., 2001

Beristain, Antonio "La pena-retribución y las actuales concepciones criminológicas", Ed. Depalma, Bs.As., 1982

Bidart Campos, Germán "Manual de la Constitución reformada" t. II, Ed. Ediar, Bs.As., 1998

Bielsa, Rafael "La naturaleza jurídica de la multa administrativa" publ. en Jurisprudencia Argentina t. 60 págs. 24 a 32.

Bockelmann, Paul "Relación entre autoría y participación", Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 1960

Bonzón Rafart, Juan C. "Responsabilidad penal e infraccional de las personas jurídicas" Ed. Depalma, Bs.As., 1993

Borda, Guillermo J. "La persona jurídica y el corrimiento del velo societario", Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 2000

Bovino, Alberto "Composición estatal, política criminal inquisitiva y el art. 14 de la ley penal tributaria" en "Delitos no convencionales", comp. Julio Maier, Ed. del Puerto, Bs.As., 1994

Bovino, Alberto "Las personas jurídicas y el art. 14 de la ley 23.771", publ. en Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal Año II N° 1-2, Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1996

Brickey, Kathleen F. y Madill, George A. "Corporate and white collar crime: Cases and materials", Ed. Little, Brown and Company, Boston, 1990

Casás, José O. "Derechos y garantías constitucionales del contribuyente", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 2002

Cevasco, Luis J. y Fernández, Walter H. "Derecho contravencional de la Ciudad autónoma de Buenos Aires", Ed. Fabián J. Di Plácido, Bs.As., 2000

Chiara Díaz, Carlos A. y Folco, Carlos M. "Ley penal tributaria y previsional - El delito de evasión fiscal", Ed. Rubinzal Culzoni, Bs.As., 1997

Cianfarini, Alberto "La responsabilita' del consulente fiscale", Pirola editore, Milano, 1994

Comer, Michael "El fraude en la empresa", Ed. Deusto, Bilbao, 1993

Cornejo, Abel "Asociación ilícita", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1992

Cowell, Frank A. "Engañar al Estado: Un análisis económico de la evasión", Ed. Alianza Editorial, Madrid, 1995

Damjanovich, Laura "La culpa y los delitos culposos". Ed. Lerner, Bs.As., 1991

D'Avviró, A.; Di Nicola, E.; Flora, G.; Grosso, C.F.; Padovani, T. "Responsabilita' e processo penale nei reati tributari", Ed. Giuffre Editore, Milan, 1992

del Río Fernández, Lorenzo J. "La autoría en organizaciones complejas" publ. en Fenómenos Delictivos Complejos, Cuadernos de Derecho Judicial, Ed. por Escuela Judicial del Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999

Díaz Echegaray, José L. "La responsabilidad penal de los socios y administradores", Ed. Montecorvo, Madrid, 1997

Díaz, Vicente O. "Criminalización de las infracciones tributarias", Depalma, Bs.As., 1999

Díaz, Vicente O. "La seguridad jurídica en los procesos tributarios", Ed. Depalma, Bs.As., 1994

Díaz, Vicente O. "Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado", Ed. Depalma, Bs.As., 1997

Díaz, Vicente O. "El síndico societario: su calificación penal tributaria", publ. en Periódico Económico Tributario N° 129, Ed. La Ley, Bs.As.

Díaz Sieiro, Horacio y otros "Procedimiento tributario", Ed. Macchi, Bs.As., 1997

Donna, Edgardo "La autoría y participación criminal", Ed. Rubinzal Culzóni, Bs.As., 1998

Farina, Juan "Contratos comerciales. Legitimación para contratar en nombre de la empresa" publicado en La Ley el 8/5/95

Fernández Albor, Agustín "Estudios sobre criminalidad económica", Ed. Bosch, Barcelona, 1978

Fernández, Alberto y Pastoriza, Luis "Autoría y participación criminal", Ed. Lerner, Bs.As., 1987

Fierro, Guillermo J. "Teoría de la participación criminal", Ed. Astrea, Bs.As., 2001

Gagliardo, Mariano "Responsabilidad de los directores de sociedades anónimas", Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 2001

Gala Durán, Carolina "La responsabilidad empresarial por incumplimiento de las obligaciones de afiliación, alta y/o cotización a la seguridad social", Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997

García Aran, Mercedes "Algunas consideraciones sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas" en I Congreso hispano-italiano de derecho penal económico, Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidade da Coruña, a Coruña, 1998

García Belsunce, Horacio A. "Temas de Derecho Tributario", Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 1982

García Belsunce, Horacio A. "Régimen penal tributario. Concurso de sanciones" publ. en La Ley 1990-C págs. 918-926.

García Caffaro, José L. "Responsabilidad de directores, gerentes y apoderados según el último régimen penal tributario" publ. La Ley t. 1990-C pág. 1081, Bs.As.

García Caveró, Percy "La responsabilidad penal del administrador de hecho de la empresa: criterios de imputación", Ed. Bosch, Barcelona, 1999

García, Luis M. y Llerena, Patricia "Criminalidad de empresa", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1990

García Novoa, César "El principio de personalidad" en "Temas de Derecho Penal Tributario", Ed. Marcial Pons, Madrid, 2000

García Vizcaíno, Catalina "Derecho tributario" t. I, Ed. Depalma, Bs.As., 1997

Girgado Perandones, Pablo "La responsabilidad de la sociedad matriz y de los administradores en una empresa de grupo", Ed. Marcial Pons, Madrid, 2002

Giuliani Fonrouge, Carlos "Derecho financiero", Ed. Depalma, Bs.As., 1997

Giuliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana C. "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Ed. Depalma, Bs.As., 1999

Godoy, Norberto J. "Teoría general del derecho tributario", Ed. Abeledo Perrot, Bs.As., 1992

Gómez, Teresa "La autoría y responsabilidad profesional en materia penal tributaria" publ. en Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Tributaria Año I N° 1, Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1998

Gómez, Teresa "El procedimiento tributario y penal tributario a través de la jurisprudencia", Ed. La Ley, Bs.As., 1999

Gracia Martín, Luis "El actuar en lugar de otro en derecho penal", Ed. Prentiss Universitariass de Zaragozà, Zaragozà, 1985

Gracia Martín, Luis "Responsabilidad de directivos, órganos y representantes de una persona jurídica por delitos especiales", Ed. Bosch, Barcelona, 1986

Gurfinkel de Wendy, Lillian y Russo, Eduardo A. "Ilícitos tributarios", Ed. Depalma, Bs.As., 1993

Haddad, Jorge E. "Ley penal tributaria comentada", Ed. Depalma, Bs.As., 1997

Hendler, Edmundo y Gulico, Hernán "Casos de derecho penal comparado", Ed. del Puerto, Bs.As., 1996

Hendler, Edmundo "Derecho penal y procesal penal de los Estados Unidos", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1996

Hernández Plasencia, José U. "La autoría mediata en Derecho Penal" Ed. Comares, Granada, 1996

Herrero Herrero, César "Los delitos económicos: Perspectiva jurídica y criminológica" Editado por el Ministerio del Interior, Madrid, 1992

Hidalgo, Rudolf; Salomón, Guillaume y Morvan, Patrick "Enterprise et responsabilité pénale", Ed. Université Panthéon-Assas LGDJ, Paris, 1994

Highton, Federico "Responsabilidad patrimonial solidaria de directores y administradores por deudas impositivas de las sociedades comerciales", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1998

Jakobs, Günther "La imputación objetiva en derecho penal", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1996

Jakobs, Günther "El sistema de imputación jurídicopenal", Ed. Hammurabi, BS.As., 1998

Jakobs, Günther "Teoría y praxis de la Injerencia" y "El ocaso del dominio del hecho", Ed. Rubinzal Culzoni, Bs.As., 2000

Jarach, Dino "Finanzas públicas y derecho tributario", Ed. Cangallo, Bs.As., 1985

Jarque, Gabriel D. "La extinción de la acción en el nuevo régimen penal tributario" publ. en La Ley 1997-D págs. 928-933, Bs.As.

López Santiso, Manuel "La responsabilidad de directores, síndicos y auditores externos" publ. en Periódico Económico Tributario N° 134, Ed. La Ley, Bs.As.

Lovatto, Alecio A. "Crimes tributários Aspectos criminais e processuais", Ed. Livraria do advogado, Porto Alegre, 2000

Macchi, Miguel "Sistema penal tributario y de la seguridad social", Ed. Abaco, Bs.As., 1998

Maier, Julio y Bovino, Alberto "Ensayo sobre la aplicación del artículo 14 de la ley 23.771: ¿El ingreso de la reparación como tercera vía?" en "Delitos no convencionales", comp. Julio Maier, Ed. del Puerto, Bs.As., 1994

Malwald, Manfred "Concubimiento del ilícito y dolo en el derecho penal tributario", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1984

Malamud Goti, Jaime "Persona jurídica y penalidad", Ed. Depalma, Bs.As. 1981

Malamud Goti, Jaime "Política criminal de la empresa", Ed. Hammurabi, Bs.As., 1983

Maqueda, Mario O. (h) "Sociedades Anónimas", Ed. Círculo Carpetas, Bs.As., 1999

Martínez, Jean Claude "El fraude fiscal" Ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1989

Martínez Lafuente, Antonio "Derecho tributario: Estudios sobre la jurisprudencia tributaria", Ed. Civitas, Madrid, 1985

Martínez-Lucas, José A. "El delito de defraudación a la seguridad social", Ed. Práctica de Derecho, Valencia, 2002

Martínez Pérez, Carlos "El delito fiscal", Ed. Montecorvo, Madrid, 1982

- Martorell, Ernesto E. "Los directores de sociedades anónimas", Ed. Depalma, Bs.As., 1994
- Martorell, Ernesto E. "Tratado de los contratos de empresa" t. III, Ed. Depalma, Bs.As., 1997
- Mascheroni, Fernando y Muguillo, Roberto "Ley de Sociedades Comerciales comentada y concordada", Ed. Errepar, Bs.As., 2000
- Medrano, Pablo "Sentido y alcance de la cláusula de extensión de la autoría del art. 12 de la LPT" publ. en Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, N° 2, Bs.As., 1993
- Mestre Delgado, Esteban "La defraudación tributaria por omisión" Ed. por el Ministerio de Justicia, Madrid, 1991
- Mezger, Edmund "Derecho Penal" tomo I, Ed. Librería El Foro, 6ª edición, Bs.As., 1955
- Militello, Vincenzo "La responsabilidad penal de los grupos de empresas: la experiencia italiana" en I Congreso hispano-italiano de derecho penal económico, Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidade da Coruña, a Coruña, 1998
- Mir Puig, Santiago y Luzón Peña, Diego M. (coord.) "Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos y responsabilidad por el producto", Ed. Bosch, Barcelona, 1996
- Molinas, Fernando H. "Delitos de cuello blanco en la Argentina" Ed. Depalma, Bs.As., 1989
- Moncayo, Néstor J. "Delitos cambiarios y responsabilidad penal de las personas jurídicas", Ed. Depalma, 1990

Nino, Carlos S. "¿Da lo mismo omitir que actuar? (Acerca de la valoración moral de los delitos por omisión)", publ. en La Ley t. 1979-C, págs. 801-817

Nissen, Ricardo A. "Curso de Derecho Societario", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 1998

Palacio, Susana B. "Las garantías en el derecho penal tributario y los derechos humanos" publ. en Revista Jurídica de Buenos Aires Derechos Humanos y Tributación 2001, coord. José O. Casás, Ed. Lexis Nexis Abeledo Perrot, Bs.As., 2002

Pariente, Maggy "Les groupes de sociétés et la responsabilité pénale des personnes morales" publ. en "La responsabilité pénale des personnes morales", págs. 247 a 254, Ed. Dalloz, Paris, 1993

Pastor, Daniel "¿Es conveniente la aplicación del proceso penal 'convencional' a los delitos 'no convencionales'?" en "Delitos no convencionales" comp. Julio Maier, Ed. del Puerto, Bs.As., 1994

Paultre de La Motte, Jacques "Les sanctions fiscales dans le système fiscal français; présentation d'ensemble" publ. en Revue française de Finances publiques N° 65 marzo/99, págs. 9 a 16, L.G.D.J., Paris

Perciavalle, Marcelo L. "Directores y socios", Ed. Errepar, Bs.As., 1998

Pérez Cepeda, Ana I. "La responsabilidad de los administradores de sociedades", Ed. Cedecs, Barcelona, 1997

Pessoa, Nelson "Suspensión del juicio a prueba: esquema de un análisis de la ley 24.316" publ. en Jurisprudencia Argentina 1995-I págs. 837-845

Piaggi de Vanossi, Ana "Acerca de la necesidad de integrar la responsabilidad civil del derecho de sociedades con la responsabilidad penal por delitos societarios" publicado en La Ley el 23/9/97

Pizarro Beleza, Teresa "La estructura de la autoría en los delitos consistentes en la infracción de un deber: ¿titularidad versus dominio del hecho?" en "Fundamentos de un sistema europeo del Derecho Penal. Libro homenaje a Claus Roxin", Ed. JM Bosch, Barcelona, 1995

Pradel, Jean "Droit pénal comparé", Ed. Dalloz, Paris, 1995

Quintero Olivares, Gonzalo "Los delitos especiales y la teoría de la participación", Ed. CYMYS, Barcelona, 1974

Rechter, Isaac y González de Rechter, Beatriz "Los alcances del principio de la realidad económica" en "Homenaje al 50° aniversario de 'El Hecho Imponible' de Dino Jarach", Ed. Interoceánicas, Bs.As., 1994

Righi, Esteban "Derecho penal económico comparado", Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid

Righi, Esteban "Los delitos económicos", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 2000

Righi, Esteban "Teoría de la pena", Ed. Hammurabi, Bs. As., 2001

Righi, Esteban "Delitos omisivos equivalentes a la comisión activa de un delito" publ. en Nueva Doctrina Penal 2001/A, págs. 97 a 111, Ed. del Puerto, Bs.As., 2001

Rodríguez Estévez, Juan M. "El derecho penal en la actividad económica", Ed. Abaco, Bs.As., 2000

Rodríguez Montañés, Teresa "La responsabilidad del administrador desleal y los nuevos delitos societarios", Ed. Mc Graw Hill, Madrid, 1997

Romera, Oscar E. "Régimen penal tributario y de la seguridad social", Ed. Abaco, Bs.As., 1997

Roxin, Claus; Arzt, Günther y Tiedemann, Klaus "Introducción al derecho penal y derecho penal procesal", Ed. Ariel, Barcelona, 1989

Roxin, Claus "Fin y justificación de la pena y de las medidas de seguridad" en Determinación Judicial de la Pena, Ed. del Puerto, Bs.As., 1993

Rusconi, Maximiliano "Participación Criminal" en "Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinario y jurisprudencial" tomo 2, dir. David Baigún y Eugenio Zaffaroni, Ed. Hammurabi, Bs.As., 2002

Sánchez Alvarez, Manuel M. "Los delitos societarios", Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996

Sánchez-Ostiz Gutiérrez, Pablo "La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria", Ed. Aranzadi, Navarra, 2002

Sancinetti, Marcelo "El ilícito propio de participar en el hecho ajeno", Ed. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1996

Silva Sánchez, Jesús M. "El delito de omisión. Concepto y sistema", Ed. Bosch, Barcelona, 1986

Silva Sánchez, Jesús M. "Responsabilidad penal de las empresas y de sus órganos en derecho español" en "Fundamentos de un sistema europeo del Derecho Penal. Libro homenaje a Claus Roxin", Ed. JM Bosch, Barcelona, 1995

Simón Acosta, Eugenio "El delito de defraudación tributaria", Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998

Soler, Sebastián "Derecho Penal Argentino" t. I y II, Ed. Tea, Bs.As., 1978

Spolansky, Norberto "Culpabilidad, la responsabilidad solidaria de las sociedades anónimas y la de sus directivos en el régimen penal cambiario", publ. en La Ley t. 1978-D-231

Terradillos Basoco, Juan M. "Empresa y derecho penal", Ed. Ad Hoc, Bs.As., 2001

Verón, Alberto "Nuevo régimen penal tributario y de la seguridad social", Ed. Errepar, Bs.As., 1997

Vidal Albarracín, Héctor G. "Delito de contrabando", Ed. Universidad, Bs.As., 1987

Villegas, Héctor "Régimen penal tributario argentino", Ed. Depalma, Bs.As., 1993 y 1998

Vítolo, Daniel R. "Concurso de grupos y otras responsabilidades falenciales" en "Responsabilidad y abuso en la actuación societaria", Ed. Ad Hoc, Bs. As., 2002, págs. 117-169.

Zaffaroni, Eugenio R. "Tratado de derecho penal" parte general, t. IV, Ed. Ediar, Bs.As., 1999

Zaffaroni, Eugenio R. y otros "Derecho penal - Parte general",
Ed. Ediar, Bs.As., 2000

Debate parlamentario de la ley 24.769 publ. en Antecedentes
Parlamentarios, Ed. La Ley
