

# **EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA CON ESPECIAL REFERENCIA A LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURIDICAS**

por  
*DIEGO SILVA FORNE*

## **SUMARIO**

I. El Derecho Penal Tributario. II. El delito de defraudación tributaria. Antecedentes. El texto actual. Estructura. III. La responsabilidad penal de las personas jurídicas y la defraudación tributaria. 1) Las teorías tradicionales. 2) Crisis de la dogmática penal tradicional frente al crimen corporativo. 3) La discusión en nuestra doctrina.

## **I. EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO**

Según entiende RETA<sup>(1)</sup>, el Derecho Penal Tributario es el desarrollo de la tutela penal del derecho del Estado a percibir los tributos que le permiten cumplir con sus fines constitucionales; protegen estas normas penales la Hacienda Pública y de consiguiente el orden económico, por lo que el Derecho Penal Tributario no es más que un capítulo del Derecho Penal Económico. En igual sentido, para CAIROLI<sup>(2)</sup> no es un derecho autónomo, sino una parte especial del Derecho Penal.

Cabe señalar que las conductas lesivas para el interés tributario del Estado pueden ser objeto de diversas sanciones, a saber, en el ámbito administrativo como en el penal. Así encontramos dos grupos: infracciones tributarias y delitos tributarios. Estos constituirían dos regulaciones normativas, distinguiéndose -como lo hace la citada autora compatriota- entre un Derecho Tributario Penal que abarcaría las infracciones fiscales y sus sanciones específicas, y un Derecho Penal Tributario, "...expresión empleada para identificar el conjunto de normas jurídico-penales que tutelan el derecho a la tributación, ramal a su vez del Derecho Penal Económico"<sup>(3)</sup>. En definitiva, Derecho Penal en sentido estricto.

---

<sup>(1)</sup> RETA, Adela: "El Derecho Penal Tributario uruguayo", en Anuario de Derecho Penal Uruguayo, Tomo 3, Montevideo, F.C.U..

<sup>(2)</sup> CAIROLI, Milton, en "Jornadas sobre el delito de defraudación", Boletín extraordinario de la Dirección General Impositiva, febrero 1981.

<sup>(3)</sup> RETA, Adela, ob. cit.

En cuanto al Código Tributario, puede decirse sin lugar a dudas que el capítulo sexto del mismo contiene disposiciones penales en sentido estricto, por oposición al capítulo anterior (“Infracciones y sanciones”) que se refiere a las infracciones tributarias, y por ende, castigadas con sanciones administrativas<sup>(4)</sup>.

Uno de los problemas que plantea esta distinción surge en los casos en que un mismo supuesto fáctico da lugar a la aplicación de ambas sanciones; a tal respecto, hemos sostenido que a nuestro entender nos encontramos frente a hipótesis de vulneración del “non bis in idem”, pese a lo establecido por el art. 91 num 4° del Código Penal<sup>(5)</sup>.

Otro de los puntos controvertidos en este tema surge respecto del alcance del art. 109 del Código Tributario<sup>(6)</sup>, el cual hace aplicable al Derecho Tributario las normas del Derecho Penal: mientras RETA<sup>(7)</sup> considera que esta norma regula las deficiencias del Derecho Tributario por el Derecho Penal en su totalidad, haciendo aplicable al Derecho Tributario sancionatorio los principios generales del Derecho Penal -salvo las excepciones establecidas en el capítulo quinto- VALDES COSTA entiende que las infracciones tributarias tienen un régimen propio, y que las normas penales sólo serán aplicables en caso de silencio, oscuridad o insuficiencia de la ley, y en cuanto sean compatibles con la naturaleza y fines del Derecho Tributario<sup>(8)</sup>.

De todas maneras, dicha discusión excede el ámbito del presente trabajo, dado que en el mismo nos limitaremos a abordar las normas del Código Tributario únicamente en relación al **delito** de defraudación tributaria.

## II. EL DELITO DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA

### Antecedentes

Este delito aparece por vez primera en nuestro ordenamiento jurídico, a través de la Ley N° 13.637 del 21.12.67 en su art. 228, que establecía: “El que ejecutare un

---

<sup>(4)</sup> VALDES COSTA entiende que esta distinción únicamente se funda en razones de derecho positivo, ya que considera que admitir la aplicación de sanciones pecuniarias por la Administración implica la existencia de un régimen punitivo diferente al establecido para los delitos por las normas penales; presupone para ello la identidad ontológica entre ambos tipos de ilícitos. En consecuencia, reclama la judicialización de la aplicación de todas las sanciones de carácter punitivo, “...como ocurre en el derecho aduanero y en el pasado con los impuestos a las herencias, legados y donaciones”. El criterio legal de la distinción fincaría en la menor gravedad relativa de las infracciones (Capítulo quinto) respecto de los delitos (Capítulo sexto) (VALDES COSTA y otros, “Código Tributario de la R.O.U”, 3a. Edición, Amalio Fernandez, Montevideo, 1986, pág. 376).

<sup>(5)</sup> DE LA FUENTE, Raquel y SILVA, Diego: “Derecho Penal Administrativo en el Mercosur”, en Revista Jurídica del Centro Estudiantes de Derecho N° 9, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1994, pág. 47.

<sup>(6)</sup> Capítulo sexto, “Derecho Penal Tributario”: art. 109 (Normas aplicables) - “Son aplicables al derecho tributario las normas del Derecho Penal, con las excepciones establecidas en este capítulo”.

<sup>(7)</sup> RETA, Adela, ob. cit.

<sup>(8)</sup> VALDES COSTA, Ramón y otros: ob. cit.

acto fraudulento, con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos, será castigado con seis meses de prisión a cuatro años de penitenciaría. Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan, o a otorgar franquicias indebidas”.

“Cuando el delito sea cometido por un profesional universitario, será castigado, además, con inhabilitación especial de dos a seis años. Constituye agravante especial el carácter de funcionario público del agente”.

(El **delito** tenía como antecedente en nuestro derecho a la **infracción** tributaria prevista por la Ley N° 12.804 del 30.11.60 en su art. 375 num. 3°, que decía: “Defraudación es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos. Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca a los funcionarios de la administración fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan, o a otorgar franquicias indebidas”).

El proyecto de Código Tributario de 1970, a su vez, preveía en el art. 112 de su texto el delito de defraudación tributaria, cuya redacción transcribimos: “El que mediante engaño induzca en error a la administración, con el fin de obtener para sí o un tercero un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos, será castigado siempre que medie denuncia del Ente interesado, con seis meses de prisión a cuatro años de penitenciaría”.

“Cuando el delito sea cometido en favor de una persona jurídica u otro ente colectivo, serán responsables sus representantes, directores, gerentes, administradores y profesionales asesores en materia tributaria, por su acción personal en la comisión del delito”.

“Es circunstancia agravante especial que la defraudación se cometa con la participación del funcionario que por razón de su cargo intervenga o deba intervenir en los hechos relacionados con el delito”.

Señala RETA<sup>(9)</sup> que este texto modificaba sustancialmente la redacción de la Ley N° 13.637, definiendo el delito a través de los elementos de la estafa de nuestro Código Penal; así, se refiere exclusivamente al engaño, y desecha la ocultación. Incluye una norma sobre responsabilidad penal de personas jurídicas y exige la denuncia del Ente afectado. Sin embargo dicho texto no fue acogido, aprobándose una redacción diversa que figuró en el Código Tributario de 1974 como el art. 110.

---

<sup>(9)</sup> RETA, Adela: “El delito de defraudación tributaria en la Ley N° 15.294”, en Revista de Derecho Penal N° 6, F.C.U., Montevideo, 1984.

Su texto era el siguiente: “El que mediante fraude obtuviera para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con la pena de seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.”

“Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, la que será formulada por el Director General de Rentas o por el Jерarca del organismo recaudador, cuando se de alguna de las siguientes circunstancias:

- a) la existencia de maniobras concertadas para evadir tributos.
- b) cuando el monto de lo defraudado sea superior al 50 % (cincuenta por ciento) del mínimo no imponible individual del Impuesto al Patrimonio.
- c) en los casos de reincidencia o reiteración, previstos por el artículo 100 del presente Código”.

Adviértase en el texto precedente que, como señala RETA<sup>(10)</sup>, la orientación del Código Tributario pretendía sancionar penalmente únicamente las defraudaciones más graves, diferenciando de esta manera la infracción fiscal del delito, en virtud de la dañosidad del hecho cometido<sup>(11)</sup>. Este criterio tiene a su vez apoyatura en datos tangibles de la realidad; la referida autora compatriota<sup>(12)</sup> ha destacado que, a diferencia de los delitos contra el patrimonio -en que el agente de la conducta sustrae algo del patrimonio ajeno- en la defraudación fiscal el contribuyente no sustrae nada, sino que busca no contribuir al Estado con lo que éste le impone, lo que la lleva a citar a un autor brasilero que señalaba: “La conciencia popular rehusa admitir que las infracciones fiscales puedan configurar un ilícito criminoso, viendo antes que nada en la acción u omisión contraria a la ley fiscal, una forma de defensa de la libertad natural contra las coacciones fiscales”. Sin embargo, poca vida tuvo este texto.

### **El texto actual**

El Decreto-ley N° 15.294 modificó la redacción del delito de defraudación tributaria, con el propósito manifiesto de castigarlo más severamente a fin de desalentar la evasión fiscal; DENTONE<sup>(13)</sup> -uno de los jерarcas del organismo recaudador en ese momento- expresó a este respecto que se persiguió el propósito de “...obtener un aumento de los ingresos a través de la disminución y la represión de la

<sup>(10)</sup> RETA, Adela, ob. cit. II.

<sup>(11)</sup> en igual sentido se había manifestado el entonces titular de la Dirección Técnico-Fiscal de la D.G.I., Dr. David GUARNERIO, en las jornadas sobre el delito de defraudación organizadas por la D.G.I. en noviembre de 1980. Véase el Boletín extraordinario de la institución de febrero de 1981.

<sup>(12)</sup> RETA, Adela: “El delito de defraudación tributaria. Modificación del art. 110 del Código Tributario”, en Revista Tributaria, Tomo IX, N° 49, julio-agosto 1982, pág. 304.

<sup>(13)</sup> DENTONE, Carlos: “El delito de defraudación tributaria”, en Revista Tributaria Tomo IX, N° 49.

evasión tributaria”. La Dirección General Impositiva discrepaba con la Administración de Justicia, manifestando reiteradamente que los jueces actuantes solían, por ejemplo, archivar el expediente una vez que se hubiera pagado el impuesto, exigir resolución firme en vía administrativa y a veces, la culminación de la acción de nulidad ante el T.C.A., requerir en las actuaciones administrativas previas la vista al contribuyente, así como la existencia de otras discrepancias en cuanto a la naturaleza jurídica y alcance de los literales del art. 110; refiere BERRO<sup>(14)</sup> en tal sentido, que la D.G.I., por ejemplo, entendió que la hipótesis de “existencia de maniobras concertadas para evadir tributos” no necesitaba el concurso de varios sujetos, sino que bastaba el “concierto objetivo” de varios actos encadenados a un fin, “...con lo cual cualquier persona que cometiera un fraude compuesto de más de un acto, quedaba comprendida en las circunstancias del literal (A)”.

El texto modificativo aprobado por el Decreto-ley mencionado -vigente en la actualidad- es el siguiente: “El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría. Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria mediante resolución fundada”.

Como indica RETA<sup>(15)</sup>, el nuevo texto dado por el decreto-ley mencionado modificó sustancialmente la estructura del delito. Así, al eliminar las circunstancias del inciso 2º, se amplió el ámbito de incriminación desvirtuando las consideraciones político-criminales que reservaban el delito para los supuestos más graves, distinguiéndolo de la infracción fiscal en función de tal lesividad<sup>(16)</sup>.

Al mismo tiempo, se eliminó toda referencia al fraude en la descripción típica; se adelantó el momento consumativo, convirtiendo el delito de daño en delito de peligro; y se exigió resolución fundada de la Administración para realizar la denuncia.

### Estructura

**SUJETO ACTIVO** - Se utiliza la expresión genérica “el que”, pudiendo ser el provecho indebido para el agente de la conducta o para un tercero; en definitiva, cualquier persona puede ser sujeto activo.

---

<sup>(14)</sup> BERRO, Federico, ob. cit..

<sup>(15)</sup> RETA, Adela, ob. cit. II.

<sup>(16)</sup> Es opinión unánime que esto constituyó un retroceso desde la perspectiva de una clara distinción entre el delito y la infracción fiscal -imprescindible en virtud del principio del non bis in idem- aunque RETA (ob. cit. II) ha indicado que, en puridad, el ámbito del art. 96 [infracción fiscal de defraudación] sigue siendo más amplio, ya que incluye además a la ocultación, como veremos más adelante.

Se ha agregado la expresión “directamente o por interpuesta persona”, que en el Código Penal aparece empleada para el delito de fraude (art. 160), delito a sujeto activo calificado (el fraude requiere que el sujeto activo sea un funcionario público que intervenga en el acto o contrato por razón de su cargo). Sin embargo -señala RETA<sup>(17)</sup>- como en la defraudación tributaria cualquiera puede ser sujeto activo, sea contribuyente o no, se trata de un agregado innecesario; la responsabilidad de quien actúa por interpuesta persona se resolverá siempre de acuerdo con los principios del concurso de delinquentes.

CAMAÑO ROSA<sup>(18)</sup> mantiene una posición diversa, entendiendo que sujeto activo sólo puede ser el contribuyente definido en el art. 17 del Cód. Tributario.

En cuanto a las personas jurídicas como sujeto activo del delito en estudio, nos remitimos a las consideraciones que se efectuarán más adelante.

**SUJETO PASIVO** - Sería el Estado en su función recaudadora -es decir, como Fisco- en virtud de la cual tiene derecho a percibir tributos, con las salvedades que se expresarán seguidamente en cuanto a éstos. Para CAIROLI<sup>(19)</sup>, el objeto material personal es el funcionario recaudador de la Administración Tributaria, al cual se le defrauda.

**BIEN JURIDICO** - En cuanto al bien jurídico tutelado por la figura, CAIROLI<sup>(20)</sup> considera que surge de la propia redacción de la figura, cuando la misma refiere “...a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos”; agrega que en su opinión, podría encuadrarse dentro de lo que se llama la Hacienda o las Finanzas Públicas, dado que buena parte de la riqueza del Estado está dada por las recaudaciones tributarias<sup>(21)</sup>.

RETA<sup>(22)</sup> se va a referir al derecho del Estado a percibir los tributos a los cuáles es aplicable el Código Tributario. BERRO<sup>(23)</sup> se manifiesta en idéntico sentido.

**OBJETO MATERIAL** - RETA entiende -en el trabajo citado precedentemente- que el delito es concebible solamente con referencia a los tributos administrados por la D.G.I.; para ello se basa en el art. 1° del Código Tributario, que excluye

<sup>(17)</sup> RETA, Adela, *idem*.

<sup>(18)</sup> CAMAÑO ROSA, Reformas penales uruguayas, pág. 44.

<sup>(19)</sup> CAIROLI, Milton, en “Jornadas sobre el delito de defraudación”, Bol. extraordinario de la D.G.I., feb. 1981.

<sup>(20)</sup> CAIROLI, Milton: Curso de Derecho Penal 2°, Tomo III, F.C.U., pág. 89.

<sup>(21)</sup> CAIROLI, Milton, en “Jornadas sobre el delito de defraudación”, ya citadas.

<sup>(22)</sup> RETA, Adela, *ob. cit.* I.

<sup>(23)</sup> BERRO, Federico: “La defraudación tributaria sancionada con pena privativa de libertad”, en Revista Tributaria, Tomo IX, N° 49, julio-agosto 1982, pág. 313.

la aplicación del mismo a los tributos aduaneros y departamentales, y a la denuncia de la "Administración Tributaria" como condición de perseguibilidad del delito (VALDES COSTA entendía frente al texto anteriormente vigente, que al decir "jerarca del organismo recaudador" podía comprenderse a tributos recaudados por otros órganos públicos diversos de la D.G.I.; la modificación del texto legal en conocimiento de tan autorizada interpretación, confirma la opinión de la autora citada).

**FRAUDE Y ENGAÑO** - El medio típico del texto anterior era el fraude, a diferencia de la redacción actual que habla de **engaño**, lo que lleva a RETA<sup>(24)</sup> a realizar las siguientes consideraciones: Si bien los términos han sido manejados como sinónimos (la legislación italiana suele utilizar la expresión fraude, mientras que la española, engaño), pueden advertirse algunas diferencias. Etimológicamente fraude equivale a engaño o acción contraria a la rectitud; sin embargo, no basta el engaño o la idoneidad del acto para inducir en error, sino que la conducta tiene que estar impregnada del "dolo malo", a saber, la maliciosa intención de inducir en error en provecho propio y en perjuicio de la víctima.

COUTURE<sup>(25)</sup> define al fraude como la calificación jurídica de la conducta consistente en una maquinación o subterfugio insidioso tendiente a la obtención de un provecho ilícito. La etimología original para este autor, indica "daño causado a alguien", derivando más tarde a "engaño".

Está de acuerdo con el primer criterio recién expuesto la definición de ESCRICHE<sup>(26)</sup>, que reclama para la configuración del fraude, además del engaño, la producción de un daño: "Engaño es toda astucia o maquinación de que uno se sirve, hablando y obrando con mentiras o artificios para frustrar la ley o los derechos que ella nos da"; así, para la citada autora, el fraude no es otra cosa que el hecho de frustrar la ley o de usurpar lo que por derecho le pertenece al alguien, de manera que el engaño pueda considerarse como el medio de arribar al fraude y el fraude el fin u objeto que uno se propone lograr con el engaño. La diferencia estribaría subjetivamente, en una expresa dirección de la voluntad y objetivamente, en la producción de un daño, aunque esencialmente la materialidad de la conducta sea idéntica en ambos casos, o sea, engañar, actos positivos de disimulación o simulación de la verdad que **generan** un error en la víctima<sup>(27)</sup>. Apoyándose en la opinión de MAGGIORE, concluye que el engaño implica un obrar positivo que tiene como consecuencia la inducción en error, conectados causalmente.

<sup>(24)</sup> RETA, Adela, ob. cit. II.

<sup>(25)</sup> COUTURE, Eduardo J.: "Vocabulario jurídico", Depalma, Buenos Aires, 1983.

<sup>(26)</sup> ESCRICHE: "Diccionario razonado de legislación y jurisprudencia", citado por RETA en ob. cit. II.

<sup>(27)</sup> RETA, Adela, ob. cit. II.

En virtud de ello, desaparece en el tipo la exigencia de un daño para la consumación del delito, adelantándose el momento consumativo a la efectiva generación del error; de un delito de daño (reclamado por la expresión “fraude”) pasamos a un delito de peligro (basta que se haya producido el engaño, como resultante de la inducción en error)<sup>(28)</sup>.

En cuanto a su vinculación con la estafa, al tratarse el art. 110 del Código Tributario en su redacción original, el Consejero de Estado Dr. VIANA REYES había manifestado que la creación del delito de defraudación tributaria constituía una superfetación innecesaria, ya que entendía hubiera bastado con añadir una calificante al delito de estafa si se buscaba mayor severidad en la sanción<sup>(29)</sup>. BAYARDO entendió, por su parte, que la autonomización de la figura estaba de acuerdo con su especificidad, en particular, respecto del bien jurídico tutelado penalmente<sup>(30)</sup>.

PREZA<sup>(31)</sup> considera un acierto de la modificación legal la aproximación del tipo de la defraudación tributaria al delito de estafa, citando en apoyo de su opinión los conceptos vertidos por GARCIA RADA comentando el Código Penal peruano, donde dicho autor considera a la defraudación una especie del género “estafas”; manifiesta en igual sentido, que en nuestro Derecho, ambos delitos se consuman con la inducción en error -siendo típicos delitos de peligro- y hasta tienen en común el mínimo legal de pena.

CAIROLI<sup>(32)</sup> entiende -al igual que BAYARDO- que en la defraudación tributaria la particularidad del bien jurídico protegido hace la distinción entre ambos delitos: mientras en la estafa se tutela la propiedad de cualquiera, en la defraudación se tutela la propiedad de la Administración a través de sus rentas de índole tributaria. En cuanto al engaño, en la defraudación es simple, mientras que en la estafa nos encontramos con un engaño calificado, es decir, un engaño artificioso, una “mise-en-scene”; PREZA<sup>(33)</sup> considera, por el contrario, que los medios típicos de ambos delitos son muy similares.

**CONDUCTA TIPICA** - Señala BERRO<sup>(34)</sup> que de acuerdo con la redacción anterior del delito, el verbo nuclear se centraba en “obtener” un enriquecimiento, en

---

(28) *idem*.

(29) citado por GUARNERIO, David, en “Jornadas sobre el delito de defraudación”, Boletín extraordinario de la Dirección General Impositiva, febrero de 1981.

(30) *Idem*.

(31) PREZA, Dardo: “Los delitos tributarios”, en Revista del INUDEP N° , pág. 66.

(32) CAIROLI, Milton: “Jornadas...”

(33) PREZA, Dardo, *ob. cit.*

(34) BERRO, Federico, *ob. cit.*



virtud de lo cual el fraude era el medio por el cual se lograba el resultado de obtener dicho enriquecimiento; por consiguiente, los actos fraudulentos no bastaban para configurar el delito, siendo necesaria la obtención del enriquecimiento a expensas de los derechos del Estado. Ahora el tipo habla de “proceder con engaño”, inspirada según RETA<sup>(35)</sup> en el tipo delictivo del fraude (art. 160 del Código Penal)<sup>(36)</sup>, ya mencionado; “proceder” indica el carácter activo de la conducta, excluyendo los comportamientos omisivos (por ej.: omisión de inscribirse como contribuyente, omisión de pago, de formular declaraciones juradas, etc). La autora citada encuentra esto concordante con el rechazo del proyecto inicial del Poder Ejecutivo, que incluía como modalidad típica la omisión de facturación y/o registración de una o más operaciones gravadas<sup>(37)</sup>.

A su vez, debe tenerse en cuenta que el art. 96 del Código Tributario (infracción fiscal de defraudación) considera fraude a “todo engaño u ocultación”; por consiguiente, para este cuerpo normativo, la simple ocultación no es un engaño (lo que le permite afirmar a RETA que si un contribuyente miente acerca de la existencia del hecho imponible, no comete delito; “la norma penal no contempla la inducción en error producto de una simple mentira y sólo castiga la conducta que significa emplear un procedimiento destinado a superar la normal previsión del agente tributario”<sup>(38)</sup>).

BERRO<sup>(39)</sup> discrepa con la interpretación de RETA, en cuanto entiende que el nuevo tipo excluye las “ocultaciones pasivas” pero incluye las “ocultaciones activas”, en el sentido de que éstas constituyan un procedimiento activo para inducir en error al Fisco; la ocultación será delictiva -para este autor- cuando por su modalidad sea también un engaño, cuando sea un medio idóneo para inducir en error.

En cuanto al tiempo de la acción, la inducción en error no es admisible mientras el derecho a percibir el impuesto no sea exigible; al mismo tiempo -y dado que los tributos recaudados por la D.G.I. se rigen por el sistema de la declaración jurada- el engaño debe darse en el momento de la presentación de la declaración. La admisión de pagos parciales a cuenta no afecta este criterio, dado que al ser provisorios, no tienen relevancia en relación a la liquidación definitiva (en la

---

(35) RETA, Adela, ob. cit. II.

(36) Art. 160 (Fraude)- “El funcionario público que, directamente o por interpuesta persona, procediendo con engaño en los actos o contratos en que deba intervenir por razón de su cargo, dañare a la administración, en beneficio propio o ajeno, será castigado con seis meses de prisión a cuatro años de penitenciaría y la inhabilitación especial de dos a seis años”.

(37) RETA, Adela, idem.

(38) Idem.

(39) BERRO, Federico, ob. cit..

declaración jurada), ya que recién allí se podrá inducir en error a la Administración<sup>(40)</sup>.

**ITER CRIMINIS** - Como acabamos de mencionar, este delito se consuma con la presentación de la declaración jurada. El adelantamiento del momento consumativo respecto de la redacción anterior de la figura, no tiene para RETA<sup>(41)</sup> mayor valor práctico. Funda su criterio en que de acuerdo con el sistema actual de percepción de los tributos, el pago coincide con el momento de la declaración, lo que hace que coincidan temporalmente el engaño con el daño; si la declaración fuera anterior al pago, el engaño (con la declaración) podría ser anterior al daño (con el pago en menos), habiéndose adelantado en tal hipótesis la consumación del delito. Pero tal situación no se produce en el régimen actual.

La tentativa sólo podría configurarse en el caso de rechazo de la declaración jurada en el momento de su presentación. Los actos anteriores a ésta son solamente preparatorios, y por ende, no punibles (así, RETA<sup>(42)</sup> pone el ejemplo que si una inspección constata en una empresa la existencia de doble contabilidad respecto a un período que aún no ha sido liquidado, no existe responsabilidad penal, dado que es un acto esencialmente equívoco, y por ende, a lo sumo acto preparatorio). “No hay delito sin lesión jurídica y la lesión jurídica constituye o una lesión efectiva a un bien jurídico o la probable lesión efectiva de ese bien jurídico, es decir el peligro. En este caso, esa lesión es de peligro, por cuanto basta proceder con engaño. En consecuencia, para que haya peligro ese engaño no puede ser cualquier engaño, sino un engaño susceptible de inducir en error, porque si es un engaño grossolano quedaría excluido, por cuanto no induciría en error a nadie”<sup>(43)</sup>.

**TITULO SUBJETIVO** - El delito en examen se castiga únicamente a título de dolo directo, con la referencia subjetiva de que la acción debe cumplirse “con el fin de obtener un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos”. De consiguiente, el dolo debe consistir en la conciencia y voluntad de inducir en error a la Administración tributaria mediante una mutación de la verdad, para obtener un provecho a expensas de los derechos de ésta.

Así, por ejemplo, RETA<sup>(44)</sup> plantea que el olvido en incluir bienes gravables no queda abarcado por la figura típica, dado que no está prevista una modalidad culposa; si no se incluyen bienes por error, tampoco hay conciencia de engañar, y por tanto, no se configura el dolo requerido.

---

<sup>(40)</sup> RETA, Adela, ob. cit. II.

<sup>(41)</sup> Idem.

<sup>(42)</sup> Idem.

<sup>(43)</sup> Idem.

<sup>(44)</sup> Idem

**DENUNCIA** - Según entiende FERNANDEZ<sup>(45)</sup>, la reforma de la redacción del delito ha llevado a severizar la condicionalidad del tipo. Entre las modificaciones producidas destaca que la titularidad de la acción se otorga a la “Administración tributaria”, entendiéndose por ésta al jerarca de la misma, previo agotamiento del procedimiento administrativo. Por otro lado, el texto actual requiere que la denuncia se formule mediando “resolución fundada”, habiéndose eliminado los tres supuestos establecidos en la fórmula anterior, lo que amplía el ámbito de incriminación del delito. Por otra parte, el texto aprobado suprime la discrecionalidad según la cuantía que se establecía en el proyecto original de reforma, lo que corrobora lo expresado precedentemente (Se pretendía en el mismo, dejar librado a la Administración Tributaria la no formulación de la denuncia en los casos de “escasa cuantía del tributo defraudado o pretendido defraudar”, lo que muestra que la intención de los autores del proyecto no era castigar penalmente todas las defraudaciones fiscales; esta facultad fue duramente criticada, ya que se entendió contrariaba principios jurídicos fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico).

En cuanto a la naturaleza jurídica de la condición, el citado autor considera que se trata de una condición compuesta o compleja, dado que requiere un acto administrativo fundado y además la denuncia o instancia del ofendido -la Administración tributaria- (arts. 11 y 13 C.P.P.); y entiende que no se trata de una condición del precepto (condición objetiva de punibilidad) ya que al estar en el ámbito de la perseguibilidad penal del ilícito, se trata claramente de una condición de procedibilidad o presupuesto procesal<sup>(46)</sup>.

Según entiende RETA<sup>(47)</sup>, por su parte, en la forma como está legislada constituye una condición de procedibilidad, aunque puede dudarse si reviste el carácter de instancia de parte. Si la denuncia debe efectuarla la Administración siempre, cualquiera haya sido el monto y las circunstancias de la defraudación, carece de sentido que exista como instancia; lo característico de la instancia es la facultatividad, y no el carácter preceptivo que parece surgir de esta disposición.

PREZA<sup>(48)</sup> considera que nos encontramos frente a una instancia de parte a la que califica de “sui-generis”, esto es, con peculiares características; señala en el mismo sentido que RETA, que el margen de discrecionalidad característico de la instancia no se compagina con el deber que le impone al jerarca administrativo el precepto penal, en cuanto entraría en colisión con el art. 177 inc. 2° del Código Penal

---

<sup>(45)</sup> FERNANDEZ, Gonzalo: “La condición de procedibilidad en el delito de defraudación tributaria”, en Revista del Colegio de Abogados del Uruguay Tomo XXIII, Montevideo, dic. 1992, pág. 15 y sgtes..

<sup>(46)</sup> Idem.

<sup>(47)</sup> RETA, Adela, ob. cit. II.

<sup>(48)</sup> PREZA, Dardo, ob. cit.

(Omisión de los funcionarios en proceder o denunciar los delitos). Y resume lo singular de la instancia manifestando que: "...el titular de la misma no es un ofendido particular, sino una entidad pública;...la voluntad de instar, debe ser producto de una voluntad administrativa, documentada en un expediente y puesta de manifiesto a través de una resolución fundada; la formulación de la denuncia, implica un deber y no una facultad o más precisamente, un poder-deber; la condición de órgano público del titular de la instancia, no impide la regencia del plazo de caducidad: seis meses, contados desde la comisión del delito o desde que el ofendido o la persona que la ley reputa ofendida, tuvo conocimiento del hecho (art. 18 C.P.P.)”.

En cuanto a la resolución fundada, ésta requiere una previa instancia administrativa, a fin de comprobar los extremos constitutivos del delito, en la cual resulta imprescindible que el contribuyente pueda ser oído y efectuar sus descargos. Sólo procederá la denuncia -ha entendido RETA- cuando se haya podido establecer mediante resolución fundada, que se han dado los elementos constitutivos del delito<sup>(49)</sup>.

En consecuencia, la procesabilidad del delito está doblemente condicionada: por la comprobación de los extremos constitutivos del delito en sede administrativa, y por la denuncia de la Administración; las discrepancias van a surgir respecto a cuándo se configura tal comprobación, es decir, si se requiere el agotamiento previo de la vía administrativa o si bastan las actuaciones de la D.G.I.

FERNANDEZ<sup>(50)</sup> sostiene que para el Derecho Tributario Formal -en virtud de las garantías especiales estatuidas por éste para evitar denuncias infundadas o temerarias- la resolución fundada es el “acto terminal” del procedimiento administrativo fiscal, en el cual se ha de haber llevado a cabo una investigación administrativa con todas las garantías del debido proceso. En ésta, el contribuyente debe haber contado con la oportunidad de formular defensas y proponer pruebas (vista - art. 46 C.T.<sup>(51)</sup>), ya que además, si para la infracción de defraudación tributaria<sup>(52)</sup> (material-

<sup>(49)</sup> RETA, Adela, *idem*.

<sup>(50)</sup> FERNANDEZ, Gonzalo, *ob. cit.* II

<sup>(51)</sup> Art. 46 (Información sumaria)- “Los actos, hechos u omisiones constitutivos de infracción serán objeto de una información instruida por funcionario autorizado.

Si la existencia de la infracción no ofreciera dudas a juicio de la Dirección del organismo recaudador, se dará vista al interesado con el término de quince días para deducir sus defensas y producir pruebas. Si el interesado no compareciera en plazo o lo hiciera sin solicitar diligencias probatorias, la Dirección resolverá sin más trámite; si hubiere ofrecido y producido pruebas, éstas se diligenciarán en un plazo no mayor de treinta días.

Lo dispuesto en este artículo no regirá en los casos de mora”.

<sup>(52)</sup> Art. 96 (Defraudación)- “Defraudación es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido, a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos.

mente igual) se cuenta con tal posibilidad, con más razón frente a la posible incriminación de una figura delictiva; en igual sentido, BERRO<sup>(53)</sup>, considerando que el art. 96 constituye una especie de núcleo menor de la figura del art. 110, lo que impide que la Administración pueda tener opinión válida respecto de la existencia del delito cuando no puede hacerlo acerca de la infracción; CORGATELLI<sup>(54)</sup> agrega que la vista no sólo es conveniente y aconsejable, sino que está impuesta por normas de jerarquía constitucional (La D.G.I. entiende que el procedimiento tributario es autónomo y no tiene nada que ver con la denuncia penal, que se rige por otros principios; en consecuencia, previamente a la denuncia no sería necesario dar la vista establecida por el art. 46, la que estaría vinculada a los supuestos de **infracciones** fiscales. Así, DENTONE<sup>(55)</sup>; en el mismo sentido, CAIROLI<sup>(56)</sup>, quien manifiesta que bastan los descargos que se hacen en el acta de inspección de la D.G.I.).

En cuanto a los fundamentos de la resolución, la Administración debe exponer los motivos por los cuáles entiende encontrarse frente al delito referido, mediante el relato de los hechos comprobados, su adaptación al tipo y la comprobación del dolo (RETA, FERNANDEZ, BERRO, VALDES).

Respecto a las características formales de la resolución, es mayoritaria la doctrina en entender que debe tratarse de un acto administrativo definitivo, firme, esto es, debe haberse agotado la vía administrativa, sosteniéndose también (BERRO, PREZA) que debe aguardarse a las resultancias de la acción de nulidad ante el T.C.A. (se han dado casos de anulación del acto por este órgano tras la denuncia de la D.G.I., lo que configuraría una hipótesis de responsabilidad del Estado). CAIROLI<sup>(57)</sup> por su parte, no reclama el cumplimiento de tal requisito, considerando admisible la mera fundamentación de la resolución, sin requerir el agotamiento de la vía recursiva o el vencimiento del plazo legal a tal efecto.

---

Se considera fraude todo engaño u ocultación que induzca o sea susceptible de inducir a los funcionarios de la Administración Fiscal a reclamar o aceptar importes menores de los que correspondan o a otorgar franquicias indebidas.

Se presume la intención de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando ocurra alguna de las circunstancias siguientes...”

<sup>(53)</sup> BERRO, Federico: “Jornadas sobre el delito de defraudación”, Bol. extraordinario de la D.G.I., feb. 1981.

<sup>(54)</sup> CORGATELLI, Darío S.: “Jornadas sobre el delito de defraudación”, Bol. extraordinario de la D.G.I., feb. 1981.

<sup>(55)</sup> DENTONE, Carlos: “Jornadas sobre el delito de defraudación”, Bol. extraordinario de la D.G.I., feb. 1981.

<sup>(56)</sup> Idem.

<sup>(57)</sup> CAIROLI, Milton: Curso de Derecho Penal Uruguayo, Tomo IV, F.C.U., Montevideo, 1989, pág. 61. Sentencia del Tribunal de Apelaciones en lo Penal de 3o. Turno N° 188/91, Borges y Cairolí, Panizza disconforme (citado por FERNANDEZ en ob. cit. II).

Respecto de quién está habilitado por la ley para formular la denuncia, el cambio de redacción de la norma llevó a preguntarse acerca de tal particular; sin embargo, la doctrina es unánime en entender que, en virtud del contexto del Código Tributario y en especial de lo dispuesto por los arts. 46 y 60, el concepto de “Administración Tributaria” se circunscribe a la Dirección General Impositiva. Por consiguiente, el jerarca competente para formularla sigue siendo el Director General de Rentas<sup>(58)</sup>.

**SANCION** - La pena establecida para este delito va de seis meses de prisión a seis años de penitenciaría, tal como en el texto anterior. Sin embargo, debe tenerse en cuenta -como expresa con gran claridad BERRO<sup>(59)</sup>- que el nuevo texto legal redundante en un desmedido agravamiento de la represión, ya que esta figura casi se identifica con la infracción fiscal, permitiendo castigar un mismo hecho con dos consecuencias punitivas; como consecuencia de ello, se vulnera -si no formalmente, evidentemente en forma sustancial- el principio del “non bis in idem”, lo que según el autor citado “...lleva el castigo a extremos tales que no sería extraño que acreciente su falta de aplicación en sede judicial”.

### III. LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURIDICAS Y LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA

Analizaremos en este punto la vigencia del principio “**SOCIETAS DELINQUERE NON POTEST**”; a tales efectos, consideramos conveniente en primer lugar repasar someramente las posturas tradicionales que se han sostenido al respecto; posteriormente veremos las construcciones dogmáticas más modernas sobre el tema, para por último referirnos a la situación en nuestro Derecho, con especial referencia al delito que nos ocupa.

#### 1) Las teorías tradicionales

El ya clásico trabajo de CAIROLI<sup>(60)</sup> sobre el tema -que nos servirá de guía para introducirnos en él-, reseña los dos grandes sistemas genéricos creados en torno a la responsabilidad de las personas jurídicas, a saber, teorías de la ficción y de la realidad.

La **teoría de la ficción** ve a las personas jurídicas como entes ficticios creados por el legislador; su capacidad está limitada a los actos que por la ley o sus estatutos

---

<sup>(58)</sup> BERRO, Federico, ob. cit.; PREZA, Dardo, ob. cit..

<sup>(59)</sup> Idem.

<sup>(60)</sup> CAIROLI, Milton: “Responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en Estudios Penales, C.E.D., Montevideo, 1963.

pueden realizar, por lo que no tendrían responsabilidad penal. Los actos de tal naturaleza responsabilizarían a sus agentes o mandatarios.

SAVIGNY<sup>(61)</sup>, principal sostenedor de esta posición, se opone a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, ya que:

a) el Derecho Criminal considera al hombre natural, o sea, un ser inteligente y sensible, cualidad de la que las personas jurídicas se encuentran despojadas.

b) los delitos son cometidos siempre por los miembros de las personas jurídicas o sus jefes, es decir, por personas físicas, por lo que importa poco que el interés de la corporación haya servido de motivo o de fin al delito. El error de los que creen imputables a las personas jurídicas procede de atribuir a ellas una capacidad de poder que no tienen; al cometer delitos, no obra como persona jurídica, porque ellos son actos extraños a la esencia y al destino especial de la persona jurídica. Un segundo error proviene de confundir la persona jurídica con sus miembros, y atribuir a aquella los delitos que éstos cometen.

Para la **teoría de la realidad**, patrocinada principalmente por GIERKE<sup>(62)</sup>, la persona jurídica es un ser real, con voluntad propia diferente de la de los miembros que la componen, capaz de querer y obrar. Por ello, nada le impide querer y ejecutar un acto reprimido por la ley penal.

Como seres inmateriales, necesitan órganos para actuar en el mundo exterior. Ellos son de dos clases: los que le sirven para expresar su voluntad y de los que se vale para obrar; son personas físicas o grupos de ellas. El acto punible debe ser perpetrado por un órgano de la agrupación para que sea imputable a ésta y no por un simple representante, agente o miembro de ella. En el delito corporativo no hay más que una responsabilidad penal, la del grupo; el individuo ha delinquido no como tal sino como miembro de una colectividad, por lo que sería injusto imputarle una pena individual<sup>(63)</sup>.

Ya desde una perspectiva penal, encontramos también quienes afirman la responsabilidad criminal de los entes ideales, y quienes la niegan.

Entre los últimos, CARRARA<sup>(64)</sup> sostiene que sólo el hombre puede ser sujeto activo primario del delito, ya que a éste le es esencial una voluntad inteligente, la que no existe sino en el hombre.

---

<sup>(61)</sup> Citado por Cairolí en ob. cit.

<sup>(62)</sup> Idem.

<sup>(63)</sup> MARTINEZ MILTOS, Luis: "La responsabilidad penal de las personas jurídicas", citado por Cairolí en ob. cit.

<sup>(64)</sup> CARRARA, Francesco: "Programa del curso de Derecho Criminal", N° 40-41, Trad. de Sebastian Soler, Buenos Aires, 1944.

PESSINA<sup>(65)</sup> entiende del mismo modo, que al carecer de unidad de conciencia y voluntad, las personas jurídicas no pueden ser pasibles de responsabilidad penal. El Estado puede a lo sumo desconocer la existencia de una persona moral que se aparte de los límites señalados a su actividad, puede disolver una asociación que viole sus deberes jurídicos, pero no ejercer contra ella medidas de naturaleza penal.

FLORIAN<sup>(66)</sup> sostiene que es principio común del ordenamiento jurídico moderno que sólo el hombre puede ser sujeto pasible de imputación penal. ¿Cómo hablar de un ser colectivo que piense, obre y cometa delitos?, se pregunta.

MANZINI<sup>(67)</sup> por su parte, sostiene que el Derecho Penal supone en el sujeto activo no sólo la capacidad de realizar determinados actos voluntarios, sino la facultad de querer, potencialidad volitiva que no existe en la persona jurídica como facultad distinta de la de sus individuos. No encontrándose en las personas jurídicas esta potencialidad volitiva e inhibitoria ni la conciencia unitaria que la imputabilidad y la responsabilidad penal suponen, los delitos cometidos en el ejercicio de una actividad colectiva en nombre o interés de la persona jurídica son imputables solamente a los individuos singulares que los han cometido, y sus penas se aplican a ellos.

MAGGIORE<sup>(68)</sup> considera que aceptar la responsabilidad penal de las personas jurídicas es inútil y perjudicial. Inútil porque si contravienen el orden jurídico pueden ser sancionadas con medidas administrativas (control, responsabilidad civil y hasta la extinción); perjudicial porque la aplicación de la pena reflejándose sobre todos los integrantes de la misma, perfilaría una suerte de anarquía ética y jurídica.

Admitiendo la responsabilidad penal de las personas jurídicas se manifiesta VON LISZT<sup>(69)</sup>, entendiendo que las condiciones de su capacidad de obrar en materia penal no son fundamentalmente distintas de las exigidas por el Derecho Civil o el Derecho Público. De este modo, sostiene que “quien puede concluir contratos, puede concluir también contratos fraudulentos o usurarios”<sup>(70)</sup>, fundamentando con ello la capacidad de acción de la persona jurídica en el Derecho Penal.

En el mismo sentido se sitúa el autor francés MESTRE<sup>(71)</sup>, fundándose en la concepción de GIERKE de la persona colectiva real, provista de órganos que

---

<sup>(65)</sup> Citado por Cairoli en ob. cit.

<sup>(66)</sup> Idem.

<sup>(67)</sup> MANZINI, Vincenzo: “Tratado de Derecho Penal”, Tomo I, N° 205, citado por Cairoli en ob. cit.

<sup>(68)</sup> MAGGIORE, citado por BAYARDO en “Derecho Penal Uruguayo”, Tomo III, C.E.D., Montevideo, 1963.

<sup>(69)</sup> SALDAÑA, Quintiliano: “Capacidad criminal de las personas sociales”, citado por Cairoli en ob. cit.

<sup>(70)</sup> Citado por Gracia Martín en ob. cit. N° 21.

<sup>(71)</sup> MESTRE, A.: “Las personas morales y su responsabilidad penal”, 1930, citado por Cairoli en ob. cit.



ejecutan la voluntad de la corporación. Así, establece las condiciones necesarias de admisibilidad del delito corporativo: a) el hecho debe haber sido cometido por un órgano de la persona colectiva; b) es preciso que el órgano haya obrado dentro de los límites de su competencia y observado las formalidades corporativas; c) no alcanza que el delito haya sido ejecutado por el órgano encargado de obrar, sino que es necesario que haya sido querido por el que expresa la voluntad del grupo. Respecto del fin determinado para el cual está autorizada a actuar la corporación, entiende que este principio de especialidad no influye sobre su capacidad delictiva; en efecto, así como el acto civil desventajoso no deja de ser obra suya, ¿por qué no ha de ocurrir lo mismo con el acto delictivo?, se pregunta.

En el Río de la Plata, en la década del 50, el tema suscitó polémicas. Por una parte, JIMENEZ DE ASUA<sup>(72)</sup> se pronuncia contrario a admitir la responsabilidad penal de los entes ideales; señala que las personas morales no son capaces del conocimiento de los hechos, por lo que no pueden ser culpables. Así, considera que el delito tiene como elemento conceptual inexorable a la culpabilidad, por lo que la persona jurídica no puede cometer infracciones penales por no ser susceptible de dolo, que en su concepción requiere conciencia de las circunstancias de hecho y del significado de éste; del mismo modo, tampoco es capaz de pena, si ésta ha de tener como fin la prevención especial (de acuerdo a su opinión). Por consiguiente, en su concepción las personas ideales sólo podrán ser objeto de una sanción administrativa, pero nunca de una sanción penal, ya que no nos encontramos frente a autores del delito; el delincuente es el ser humano y no las personas morales<sup>(73)</sup>.

En sentido contrario se manifiesta AFTALION<sup>(74)</sup>, considerando que la imposibilidad de orden lógico-ontológico para responsabilizar penalmente a los entes colectivos no implica que no pueda hacérselo en el plano del deber ser, que es el correcto; de este modo, entiende que la cuestión no consiste en preguntar si es posible hacer penalmente responsables a las personas jurídicas, sino en averiguar si ello es justo o no. Desde esta perspectiva, plantea que en lugar de ver el problema como si fuera de naturaleza entitativa, hay que considerarlo como de naturaleza axiológica, y tratarlo con arreglo a los criterios metódicos que exige dicha categoría. Así, para afirmar la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sostiene que nada impide al ordenamiento jurídico disociar los conceptos de obligación y de responsabilidad, e imputar las consecuencias de un acto a otro ente diverso del agente humano que lo realizó<sup>(75)</sup>.

---

(72) JIMENEZ DE ASUA, Luis: *La ley y el delito*, Ed. Andrés Bello, Caracas, 1945.

(73) JIMENEZ DE ASUA, Luis: *Comentario al Tratado de Derecho Penal de Eusebio Gómez* en "Revista del Colegio de Abogados de Buenos Aires", Tomo 22, N° 1, pág. 93.

(74) AFTALION, Enrique: *Derecho Penal Administrativo*, pág. 129, Ed. Arayú, Buenos Aires, 1955.

(75) AFTALION, Enrique: "Acerca de la responsabilidad penal de las personas jurídicas", en *Revista La*

## 2) Crisis de la dogmática penal tradicional frente al crimen corporativo

El surgimiento de nuevos bienes jurídicos tutelados por la ley penal, básicamente colectivos, y los modos de actuación sobre ellos- por ejemplo la actividad de la empresa respecto de los bienes jurídicos socio-económicos- ha dado lugar a un tipo de criminalidad con respecto a la cual los tradicionales instrumentos dogmáticos han entrado en crisis, en el sentido de que se encuentran a menudo considerables dificultades de aplicación y de realización, por tanto, de sus funciones prácticas.

Destaca SCHÜNEMANN<sup>(76)</sup> que los instrumentos dogmáticos de la autoría parecen estar concebidos a partir de las características de la criminalidad tradicional, en que el o los autores de la acción típica están plenamente identificados personalmente con la realización del tipo. La actividad de la empresa económica en el curso de la cual aparece la lesión del bien jurídico, se caracteriza por la escisión entre acción y responsabilidad, de modo que a menudo el que realiza la acción no es responsable y el que lo es, no actúa o no lo hace en un sentido plenamente típico. Ello es debido a que la empresa es un grupo de personas jerárquicamente organizado en torno al principio de la división del trabajo, lo que da lugar a que, en una gran mayoría de supuestos de realización de un hecho punible en el curso de la actividad de una empresa, se produzca una escisión de *los elementos del tipo*. Los actos que ha realizado un sujeto particular son por sí mismos a menudo objetiva o subjetivamente atípicos. Por otra parte, es posible que el concreto acto realizado por el sujeto no sea expresión del ejercicio de una competencia ejercitada autónoma y autorresponsablemente por el sujeto, sino cumplimiento ciego y mecánico de una instrucción emanada de otros órganos superiores de la jerarquía de la empresa.

A los problemas de derecho de fondo deben añadirse los que se plantean en el ámbito de la prueba, que no son menores, de tal suerte que SCHÜNEMANN haya afirmado que la “organización de la responsabilidad” en la empresa amenaza con convertirse en la “organizada irresponsabilidad”.

Como ya ha destacado FERNANDEZ<sup>(77)</sup>, frente a tales problemas la dogmática penal moderna ha elaborado diversas respuestas, entre las que podemos señalar:

a) el refloreamiento de posiciones que patrocinan la responsabilidad penal de las personas jurídicas, a través ahora de la revisión de las categorías dogmáticas tradicionales;

---

Ley, feb. 1945, donde llega a la irreverente conclusión de que “...si existe aún alguna dificultad para compaginar la responsabilidad penal de las personas jurídicas con la llamada “teoría jurídica del delito”, ¡peor para esta última!” (sic).

<sup>(76)</sup> Su posición es desarrollada por GRACIA MARTIN, Luis en “La responsabilidad penal de las propias personas jurídicas”; conferencia dictada en el Instituto de Ciencias Penales de Chile, Santiago, mayo de 1992.

<sup>(77)</sup> FERNANDEZ, Gonzalo: El Mercosur y la regionalización del Derecho Penal, Ed. Universidad, Montevideo, 1992.

b) la creación de mecanismos amplificadores, tales como las cláusulas de extensión de la autoría y la aplicación de la teoría del dominio del hecho;

c) la tipificación de figuras de comisión por omisión, destinadas a responsabilizar a los directivos de empresas por los ilícitos cometidos en el ámbito delimitado por su deber de garante;

d) en tanto que está ampliamente consolidada la postura que admite la imposición de sanciones administrativas a las personas jurídicas, el surgimiento de construcciones doctrinarias que patrocinan la aplicación de los principios garantistas del Derecho Penal a éstas;

e) la reafirmación de la vigencia del principio **societas delinquere non potest**.

#### **A) responsabilidad penal de las personas jurídicas**

A partir de todo esto es que algunos autores han sugerido además de las sanciones a las personas físicas por el delito cometido en el curso de la actuación para una empresa, introducir la responsabilidad penal de la propia persona jurídica.

En España opina de tal manera ZUGALDIA ESPINAR<sup>(78)</sup>, quien considera que la responsabilidad criminal de las personas jurídicas y la sanción penal de las mismas es una exigencia de las actuales necesidades de la Política Criminal ya que, en la medida en que ello sea incompatible con las categorías dogmáticas tradicionales, lo que procede entonces, es la revisión de éstas, de modo que pueda darse entrada en nuestro Derecho penal a la punibilidad de las personas jurídicas (Recordando a AFTALION, este autor español afirma: "Si la dogmática penal no sirve para cubrir las necesidades de la política criminal, tanto peor para la dogmática"). Con ello enlaza ZUGALDIA con la actual corriente de opinión en el ámbito del Derecho Comparado que aboga también por una revisión de las categorías dogmáticas con tales fines.

En este sentido, en doctrina alemana se ha hablado de un nuevo sustrato al que vincular una consecuencia jurídica sancionadora a la propia empresa, al que se le ha llamado "hecho o delito cometido en el curso de la actividad correspondiente a una agrupación". SCHÜNEMANN considera en tal dirección que además del contexto definido por la organización jerárquica y la división del trabajo, el delito cometido en el seno de una agrupación se caracteriza además, porque su realización es favorecida por la existencia de lo que él llama una "actitud criminal de la agrupación". BRENDER a su vez, habla de un "espíritu de la agrupación"; la actuación de

---

<sup>(78)</sup> ZUGALDIA ESPINAR, José M.: "Conveniencia político-criminal e imposibilidad dogmática de revisar la fórmula tradicional "societas delinquere non potest"", en Cuadernos de Política Criminal N° 11, 1980, pág. 67 y sgtes.

los miembros individuales de la agrupación estaría acuñada y sería expresión de ese espíritu de la agrupación, pues en una agrupación permanente se desarrollan actitudes comunes que tienen una influencia decisiva en el actuar de cada miembro individual de la agrupación. Si ese espíritu de la agrupación está en contradicción con el Derecho, su influencia en la actuación del individuo perteneciente a la agrupación se extiende hasta inducirle a la realización de hechos antijurídicos que ese mismo individuo no hubiera realizado ni realizaría con toda probabilidad si actuara al margen de la agrupación.

Sin embargo, -opina GRACIA<sup>(79)</sup>- la fundamentación dogmática de la irresponsabilidad penal de las personas jurídicas por la doctrina tradicional no se ve afectada de ningún modo por el descubrimiento de un nuevo sustrato susceptible de valoración jurídica para la atribución de consecuencias jurídicas a la misma empresa. Si quiere fundamentarse dogmáticamente un instrumento de responsabilidad penal de las personas jurídicas, el camino debería ser el de la configuración de un tipo asociado al de la Parte Especial, es decir, un tipo configurado por presupuestos que determinen la aplicación de una sanción a la persona jurídica por la realización por otros del tipo de la Parte Especial.

En la doctrina latinoamericana, algunos autores proponen la creación de una nueva configuración dogmática en torno a la persona jurídica, junto a la construida a partir de la persona física.

En este sentido, BUSTOS<sup>(80)</sup> señala que en tanto que las personas jurídicas prestan una colaboración o coparticipación en las actuaciones de las personas naturales, se les puede atribuir en relación a un injusto la calidad de participación, y a través de la misma elaborar una dogmática autónoma; esto plantearía problemas tales como si la colaboración sería puramente objetiva o tendría aspectos subjetivos. Por otra parte, debería resolverse el tema de la teoría del sujeto responsable en relación a las personas jurídicas; a tal respecto, no sería posible hablar de imputabilidad o de conciencia del injusto, sino que sólo podría hablarse de exigibilidad de la conducta. En cuanto a las penas, por último, éstas deberían adaptarse a la naturaleza del ente moral.

Concluye su planteo de lege ferenda, afirmando que solamente a partir de estos supuestos es que podría construirse una vía de fundamentación plausible y al mismo tiempo garantista, para la construcción de una teoría propia de participación de las personas jurídicas en el hecho delictivo de las personas naturales.

---

<sup>(79)</sup> GRACIA, Luis: "La responsabilidad penal de las propias personas jurídicas"; conferencia dictada en el Instituto de Ciencias Penales de Chile, Santiago, mayo 1992.

<sup>(80)</sup> BUSTOS RAMIREZ, Juan: "Responsabilidad penal de las personas jurídicas" en El Derecho Penal hoy - Homenaje al Prof. David Baigún, Editores del Puerto, Buenos Aires, 1995, pág. 23.

Mucho más novedosa y profunda por sus implicancias parece la propuesta de BAIGUN<sup>(81)</sup>, que comienza por pasar revista a las principales causas de inaplicabilidad del sistema penal convencional (clásico, tradicional) a las personas jurídicas. Señala a tal respecto, que respecto de los entes ideales no es posible hablar de prevención general ni especial; del mismo modo, que la estructura del tipo legal convencional tampoco es la solución adecuada para aprehender el fenómeno del delito económico. Algo similar sucede con los presupuestos de la imputación subjetiva (capacidad de culpabilidad, conocimiento de la prohibición y exigibilidad de un comportamiento acorde a la norma), así como con los problemas suscitados en el plano de la autoría y la participación.

Se plantea este autor entonces las vías posibles para afrontar la prevención y neutralización del delito económico, a saber: a) dentro de la sistemática actual, promover la sanción de nuevas leyes especiales que incorporen conductas no punibles y mejorar las tipificaciones existentes; b) trasladar al Código Penal las conductas individuales lesivas del sistema económico, creando paralelamente un cuerpo legal específico para los delitos realizados a través de las empresas, recurriendo a criterios de responsabilidad penal societaria; c) crear un nuevo sistema institucional diverso del penal -cualitativamente diferente- que sería la esfera autonomía de la ilicitud económica, con caracteres propios en cuanto a su contenido, procedimiento y jurisdicción.

Evidentemente siendo este tercer camino el propuesto por el autor, sostiene que para la construcción de esta nueva esfera de ilicitud es necesario el reconocimiento de algunos presupuestos que enumeramos a continuación: el reconocimiento del daño social como categoría conceptual, el carácter colectivo de los sujetos de la acción, la superación de la tradicional dicotomía responsabilidad civil - responsabilidad penal, la democratización del Estado a través de mecanismos efectivos de control del mismo por la población, la necesidad de eficacia y efectividad del sistema.

Estando abocado actualmente el connotado profesor argentino a la elaboración conceptual de esta novísima propuesta, agreguemos como adelanto lo que él llama los lineamientos del nuevo sistema: en el plano del derecho sustantivo, la definición por el régimen jurídico del sistema económico, describiendo cada uno de los ámbitos sujetos a regulación (a saber, hechos antijurídicos, circuito del daño social, sanciones); en el plano procesal, medidas tendientes a la prevención y neutralización de los comportamientos ilegales; en el ámbito de la Administración de Justicia, una formación técnica especializada.

---

<sup>(81)</sup> BAIGUN, David: "¿Es conveniente la aplicación del sistema penal convencional al delito económico?" en Revista de Ciencias Penales N° 1, Carlos Alvarez Editor, Montevideo, 1995, pág. 38.

## **B) extensión de la autoría y dominio del hecho**

En algunas ocasiones, el círculo de autores posibles de un delito puede verse limitado en función de determinadas características o calidades exigidas por la ley para ser autor, asumiendo las mismas un cometido fundamentador de lo injusto. A este grupo de delitos se los denomina “delitos especiales propios”<sup>(82)</sup>.

Al decir de MEDRANO, al producirse estos delitos en el ámbito societario, adolecen de cierto “déficit de punibilidad”, por lo que la única solución plenamente satisfactoria desde una perspectiva político-criminal, para evitar los problemas que surgen respecto de estas “lagunas de impunidad”, es el establecimiento de cláusulas de regulación del actuar en lugar de otro<sup>(83)</sup>.

Dichas cláusulas habilitarían legalmente la aplicación de las reglas de la autoría a aquellas personas que, no obstante no haber ejecutado la acción típica (criterio formal de imputación) o teniendo el dominio del hecho (criterio material de imputación), no reúnen todos los elementos objetivos y subjetivos de la autoría. Así, el art. 15 bis del Código Penal Español establece: “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”.

Por su parte, el parágrafo 14 del Código Penal Alemán dice:

“Actuación por otro:

1) Si alguien actúa

1. como órgano con capacidad de representación de una persona jurídica, o como miembro de tal órgano,

2. como socio con capacidad de representación de una sociedad comercial de personas, o

3. como representante legal de otro, una ley según la cual la punibilidad se funda en propiedades personales, relaciones o circunstancias especiales (características personales especiales), también le es aplicable al representante aún cuando esos elementos no se presenten en él pero sí en el representado.

---

<sup>(82)</sup> MEDRANO, Pablo H.: “Delitos tributarios: bien jurídico y tipos legales” en Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, Año 1 N° 1, Buenos Aires, 1993, pág. 30 y sgtes.

<sup>(83)</sup> MEDRANO, Pablo H.: “Sentido y alcance de la cláusula de extensión de la autoría del art. 12 de la Ley Penal Tributaria (Aportes para una futura reforma)” en Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, Año 1 N° 2, Buenos Aires, 1993, pág. 42.

2) Si alguien -por el titular de un establecimiento o en su defecto por alguien autorizado para ello- está

1. encargado de dirigir total o parcialmente el establecimiento, o

2. expresamente encargado de cumplir -bajo su propia responsabilidad- tareas que corresponden al titular del establecimiento, y actúa en razón de este encargo, una ley según la cual la punibilidad se funda en características personales especiales también se aplica al encargado, cuando estas características no se presente en él sino en el titular del establecimiento. El párrafo 1 es aplicable analógicamente si alguien actúa en razón del correspondiente encargo para una oficina que desempeña las tareas de la administración pública.

3) Los párrafos 1 y 2 son aplicables también cuando el acto jurídico que debía fundamentar el derecho de representación o la relación de mandato sea ineficaz”.

También el art. 12 de la ley argentina N° 23.771 (régimen penal tributario) ha sido citado como ejemplo de esta modalidad, el que - a nuestro juicio con una técnica más deficiente- dice lo siguiente: “Cuando se trate de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones y otras entidades de la misma índole, la pena de prisión por los delitos previstos en esta ley corresponderá a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes que hubieren intervenido en el hecho punible”.

En nuestro derecho, el art. 64 del Código Penal establece un régimen de comunicabilidad de las condiciones de orden personal a todos los que presten su concurso en el delito, solución que es calificada por FERNANDEZ<sup>(84)</sup> como parcial, ya que no prevé la situación de que ninguno de los agentes del delito reúna la nota de especialidad reclamada por el tipo delictivo, situación que ha de darse corrientemente en el delito corporativo.

Por otra parte, así como el instituto de la autoría mediata permite atribuir a un individuo los actos realizados por otro, al cual el primero ha inducido o determinado, según la teoría del dominio del hecho será autor quien en el desarrollo de una acción delictiva tiene el control de la situación<sup>(85)</sup>. En el ámbito societario, esto permite responsabilizar a los jefes que “mueven los hilos” del actuar criminoso de sus subordinados, quienes frecuentemente ignoran el significado disvalioso de sus conductas.

### **C) omisión impropia**

La responsabilidad por omisión impropia aplicada al ámbito del delito corporativo, pretende atrapar la responsabilidad personal del directivo de empresa por los

<sup>(84)</sup> FERNANDEZ, Gonzalo, ob. cit. II, pág. 84.

<sup>(85)</sup> FERNANDEZ, Gonzalo, ob. cit.

actos ilícitos cometidos en la misma por sus subordinados. Se crea así un verdadero deber de garante por la no evitación de hechos delictivos acaecidos en el ámbito de la empresa, en virtud del dominio que posee o debe poseer sobre las acciones de los empleados de la misma en el desempeño de sus funciones.

En el derecho alemán, el § 130 del OWiG establece una hipótesis de responsabilidad de este tipo, limitada al plano contravencional: “Quien, en el carácter de propietario o titular de una empresa -dolosa o culposamente-, omitiese adoptar las medidas de vigilancia necesarias para evitar la realización de infracciones amenazadas con pena y vinculadas a la actividad de la empresa, será punible por contravención, cuando se cometiese una contravención o delito, si se acredita que la aplicación de la vigilancia debida hubiese evitado esa falta o delito”<sup>(86)</sup>, discutiéndose en el caso si se trata de supuestos de omisión propia o impropia.

#### **D) flexibilización de las categorías tradicionales**

Es casi unánime la doctrina contemporánea en respaldar la imposición de sanciones administrativas a las personas jurídicas. Ello no significa -dice, no obstante, GRACIA- que se haya alcanzado al respecto una convincente fundamentación dogmática del presupuesto de hecho de tales sanciones.

Sin embargo, en el derecho alemán, TIEDEMANN<sup>(87)</sup> ha formulado una tesis mediante la que pretende fundamentar dogmáticamente **la multa administrativa** contra agrupaciones, prevista en el § 30 OWiG<sup>(88)</sup>. A su vez, el autor ha señalado expresamente que algunos de los fundamentos de la imputación a las agrupaciones en el Derecho de las infracciones administrativas tienen la misma validez en el Derecho Penal en sentido estricto, por lo que resulta de interés una sucinta noticia de tales desarrollos dogmáticos.

TIEDEMANN considera que también las personas jurídicas son destinatarios directos de las normas de conducta, es decir, de los mandatos y prohibiciones, al tener también capacidad de acción; si el legislador dirige directamente las normas a las personas jurídicas -dice- es porque ellas también pueden producir los efectos exigidos por la norma, es decir, pueden producir acciones y omisiones.

TIEDEMANN y BRENDER no encuentran dificultades dogmáticas tampoco, para poder fundamentar y hablar de una autoría de la propia empresa. Es cierto que

---

<sup>(86)</sup> MALAMUD GOTI, Jaime: “Persona jurídica y penalidad”, Depalma, Buenos Aires, 1981.

<sup>(87)</sup> Ver nota 76.

<sup>(88)</sup> El § 30 del OWiG (Código Contravencional Alemán), prevé la aplicación de multas administrativas (Geldbusse) como sanciones accesorias a las sociedades, por un delito o contravención cometido por un agente o representante suyo, cuando la infracción esté vinculada al giro comercial de la empresa (Tomado de MALAMUD GOTI, Jaime: “Persona jurídica y penalidad”, Depalma, Buenos Aires, 1981).



la empresa sólo puede realizar sus acciones a través de la actuación de sus órganos y representantes. Ello tiene que llevar en primer término a la conclusión de que la autoría de la persona jurídica sólo puede ser fundamentada mediante la imputación de un hecho ajeno y que, por ello, no se trataría ya de una autoría de la propia persona jurídica. Sin embargo, el Derecho Penal conoce ya supuestos en que la autoría se fundamenta en la realización de un hecho propio al que, sin embargo, para poder fundamentar aquélla, es preciso añadir la imputación de un hecho realizado por otro. Este es el caso, según TIEDEMANN y BRENDER, en los supuestos de coautoría y de autoría mediata. En ellos se imputan al coautor o al autor mediato hechos realizados no por ellos mismos, sino por otro coautor o por el instrumento respectivamente. De ahí resulta que la persona jurídica responde por un hecho propio.

También es posible fundamentar una culpabilidad de la propia persona jurídica, aunque TIEDEMANN y BRENDER han restringido esta posibilidad al ámbito de las sanciones administrativas. La culpabilidad propia de las personas jurídicas es posible explicarla y fundamentarla mediante el criterio de la “culpabilidad por defecto de organización”. Debe tomarse como referencia aquí un concepto de culpabilidad orientado a categorías sociales y jurídicas, es decir, un concepto amplio de culpabilidad en un sentido social. Desde aquí puede explicarse el concepto de “culpabilidad por un defecto de organización” como el fundamento material de la responsabilidad de la agrupación por el hecho delictivo o constitutivo de infracción que realiza la persona titular del órgano **en el ejercicio del giro o tráfico de la empresa**. De aquí resulta que los hechos individuales (hechos de contacto) tienen que ser contemplados como hechos de la agrupación en razón de que y en tanto que la agrupación a través de sus órganos y representantes, ha omitido la adopción de medidas de precaución que son exigibles para garantizar un desarrollo ordenado y no delictivo de la actividad relativa al tráfico de la empresa.

Contra la objeción de que esta fundamentación se trata de una culpabilidad por el hecho ajeno, TIEDEMANN sostiene que se trata de una modalidad de culpabilidad por un hecho anterior. La omisión de la adopción de medidas de precaución para evitar la comisión de delitos en el ejercicio de la actividad de la empresa, sería el hecho fundamentador de la culpabilidad de la propia persona jurídica, del mismo modo que en los casos de las acciones libres en la causa, la culpabilidad y la pena se fundamentan no en el hecho propiamente lesivo realizado en situación de ausencia de culpabilidad, sino en la reprochabilidad por un hecho anterior consistente en haber descuidado la adopción de medidas de precaución para evitar la realización de tales hechos lesivos. Según TIEDEMANN, de lo anterior resulta que con el concepto de culpabilidad por un defecto de organización se puede fundamentar una culpabilidad de la **propia persona jurídica**. La razón es que las medidas de precaución omitidas y los deberes que así se infringen consisten respectivamente en

medidas y deberes de vigilancia, de control y de organización que obligan a la misma agrupación como tal; por ello, la lesión de tales deberes es lesión de deberes de organización propios de la persona jurídica.

### **E) *societas delinquere non potest***

En el pensamiento jurídico-penal actual y especialmente en la dogmática penal europeo-continental, es opinión aún dominante la que niega la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

En este sentido, GRACIA<sup>(89)</sup> afirma que si bien la persona jurídica no es una ficción sino una realidad propia, distinta de las personas físicas que la componen, la atribución de “personalidad jurídica” no puede fundamentarse en el plano ontológico sino sólo normativamente. Esto conduce al autor mencionado a analizar si los elementos estructurales de la persona jurídica son susceptibles de recibir las valoraciones del Derecho Penal, a efectos de determinar si puede fundamentarse la imposición de las consecuencias jurídicas de éste a los entes ideales, lo que veremos a continuación.

Parte de la base que tanto personas físicas como jurídicas, en cuanto factores activos en el acontecer social susceptibles de constituirse en sujetos de derechos y deberes, son centros de imputación normativa de efectos jurídicos. Sin embargo, el “sujeto de la acción” y el “sujeto de la imputación” aunque **pueden** no coincidir en el caso de las personas físicas, en el caso de las personas jurídicas tienen que ser siempre distintos, ya que éstas sólo pueden actuar a través de sus órganos y representantes. Las personas físicas prestan a la jurídica la eficacia de aquellas facultades humanas constitutivas de la capacidad de acción, necesarias para la producción de efectos jurídicamente imputables. El elemento portador de las posibilidades de valoración en el plano jurídico-penal (injusto, culpabilidad) es el ejercicio de la voluntad, por lo que ya sea la acción concebida como ejercicio de actividad final o como mera causación voluntaria de un resultado, es evidente -afirma el autor citado- que la persona jurídica carece de capacidad de acción en el sentido del Derecho Penal<sup>(90)</sup>.

En apoyo de su tesis cita a FRANK, quien sostuvo que lo que afecta al representado (la persona jurídica) son únicamente las consecuencias jurídico-civiles del contrato, ya que la responsabilidad penal corresponde sólo a quien concluyó el contrato inmediatamente; a NAGLER, quien considera que el ordenamiento jurídico impone deberes de obediencia a órganos y representantes no en cuanto órganos de la

---

<sup>(89)</sup> GRACIA MARTIN, Luis, ob. cit.

<sup>(90)</sup> Idem.

vida jurídica ajena sino “en su ser por sí mismos”, por lo que la responsabilidad criminal no puede alcanzar al representado sino exclusivamente “al representante, en cuanto individuo que actúa”<sup>(91)</sup>; y a RODRIGUEZ MOURULLO, quien opina que aunque la persona jurídica quede vinculada por los contratos que celebran en su nombre las personas físicas que actúan como órganos suyos, el fenómeno de la representación no tiene cabida en cuanto a los sujetos activos del delito.

Como corolario de lo expuesto, deduce que la actividad real de la persona jurídica es una actividad **jurídicamente imputada**; a ésta únicamente podrían imputársele **los efectos** resultantes de la acción de la persona individual, no así la **voluntad de la acción**, que queda en la esfera jurídica del representante actuante. Por consiguiente, y dado que a la persona jurídica le falta la capacidad de acción -y por ende, la capacidad de realizar acciones típicas- el criterio de imputación del hecho objetivo a ésta no puede tener carácter jurídico penal, dado que aquél no puede ser imputado a ninguna acción. En consecuencia, “...el supuesto de hecho de la imputación a la persona jurídica y las consecuencias aplicables se sitúan...exclusivamente en el plano de las normas de valoración y en modo alguno pueden trascender al plano de las normas de determinación y de las consecuencias jurídicas (sanciones en sentido estricto) que siguen a la transgresión de aquéllas”<sup>(92)</sup> (entendemos que la distinción empleada por el autor entre **normas de valoración y de determinación**, contiene el mismo significado que le asigna HASSEMER, a saber, que las normas jurídico-penales son normas de valoración, “...en el sentido de que valoran (negativamente) la conducta descrita en ellas y exigen del juez una valoración análoga”; y al mismo tiempo, “...son también normas de determinación, en tanto que exigen de sus destinatarios una conducta que se mantenga alejada del ilícito descrito en ellas. La norma jurídico-penal sólo puede comprenderse si se combinan su carácter determinante con el valorativo”<sup>(93)</sup>).

De allí GRACIA concluye que las personas jurídicas -al no ser capaces de acción- no pueden ser penalmente responsables y no pueden ser pasibles de sanciones penales.

Llevando este razonamiento hasta sus últimas consecuencias -y desde una perspectiva que considera que la distinción entre sanción administrativa y sanción penal es meramente cuantitativa- si la norma que establece el tipo de la infracción administrativa es también una norma de conducta que únicamente puede tener como objeto acciones u omisiones (norma de determinación), los entes ideales serían

---

(91) Citado por GRACIA en ob. cit.

(92) GRACIA, ob. cit.

(93) HASSEMER, Winfried: Fundamentos del Derecho Penal, pág. 259, Bosch Casa Editorial S. A., Barcelona, 1984.

incapaces de realizar hechos constitutivos de infracciones administrativas, por lo que a las personas jurídicas tampoco podrían imponérseles sanciones administrativas<sup>(94)</sup>.

En la doctrina latinoamericana, DOTTI<sup>(95)</sup> ha realizado un enjundioso estudio de la legislación penal brasilera, analizando todos los preceptos de la misma que presuponen la responsabilidad estrictamente personal, afirmando que la pretensión de atribuir imputabilidad penal a las personas jurídicas no está en armonía con la letra ni el espíritu de la Constitución de su país. Señala además que el Derecho Penal es una ciencia de valores, teniendo como referencia al sujeto concreto; cita en apoyo de su posición el axioma según el cual el valor "...es siempre valor para alguien. Valor -puede decirse- es una cualidad de una cosa, que sólo puede pertenecerle en función de un sujeto dotado de una cierta conciencia capaz de percibirlo. El sospechoso, el indiciado, el reo, el condenado o el internado, como sujeto activo del delito, es siempre un hombre inserto en un universo de relaciones que le permiten la formación de juicios de valor para orientarle y definir su conducta"<sup>(96)</sup>.

A juicio de este autor, las dificultades para resolver las cuestiones relativas a la prueba de la autoría y la participación en los delitos corporativos son de naturaleza y de sede procesal, y en este terreno es que deben ser enfrentados, y no recurriendo a la imputabilidad penal de las personas morales.

En nuestra opinión, es en el plano administrativo que deben proceder las sanciones de carácter punitivo contra las personas jurídicas, ya que el Derecho Penal está construido a partir de la responsabilidad penal exclusiva de las personas físicas. Nada obsta a que el Estado, en su actividad interventora y reguladora de la Economía<sup>(97)</sup> aplique sanciones de carácter punitivo tales como clausuras, suspensiones, etc., sujetas a la revisión en el mismo plano administrativo y en vía jurisdiccional después<sup>(98)</sup> (en concordancia con la 15° Recomendación del XIII Congreso Internacional de la Asociación Internacional de Derecho Penal, El Cairo, 1984), para lo cual debería garantizarse tanto la existencia de un plazo razonable para el reexamen de lo actuado en sede administrativa cuanto la garantía de la efectiva responsabilidad del Estado en su caso.

---

<sup>(94)</sup> GRACIA MARTIN, Luis, ob. cit.

<sup>(95)</sup> DOTTI, René Ariel: "A incapacidade criminal da pessoa jurídica (uma perspectiva do direito brasileiro)" en Revista Brasileira do Ciências Criminais, ano 3 N° 11, julho-setembro 1995, pág. 184.

<sup>(96)</sup> Idem.

<sup>(97)</sup> TIEDEMANN, Klaus: Poder económico y delito (Introducción al Derecho Penal Económico y de la empresa), Editorial Ariel S.A., Barcelona, 1985, pág. 12.

<sup>(98)</sup> TIEDEMANN, Klaus, ob. cit., pág. 173.

Paralelamente, el supuesto fáctico que dio origen a esta sanción podrá en el plano penal, referirse a la conducta de las personas físicas que intervinieron en él (debiendo tener presente que no podrán aplicarse simultáneamente sanciones administrativas y penales a la persona física a partir de un mismo hecho).

Del mismo modo, podrían llevarse a la práctica hipótesis como la prevista en la 12ª Recomendación del Congreso citado precedentemente, en el sentido de establecer la responsabilidad penal "...de las personas responsables de las empresas por los delitos cometidos por los empleados de las mismas, cuando medien en aquellas una infracción del deber de vigilancia y culpabilidad (al menos imprudencia en el sentido penal)", tal como surge -por ejemplo- de la articulación de los parágrafos 30 y 130 del Código Contravencional Alemán, ya mencionados, sistema al que TIEDEMANN califica de administrativo-penal<sup>(99)</sup>.

Este autor, aunque partidario de la propia responsabilidad de las personas morales, reconoce que en la legislación europea éste es el modelo predominante (a saber, en Alemania, Francia, Portugal, el anteproyecto suizo de 1993, proyecto belga del mismo año). Refiere que la citada ley sobre contravenciones establece la omisión de control, de organización y de vigilancia como infracción distinta, "...de manera que un órgano puede realizar esta infracción y también ser responsable la agrupación por una infracción cometida por un empleado de rango inferior (puesto que el órgano habría podido impedir la comisión de la infracción)"<sup>(100)</sup>.

### 3) La discusión en nuestra doctrina

La doctrina jurídico-penal nacional es unánime en rechazar la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Así, CAIROLI<sup>(101)</sup> niega la posibilidad de que los entes ideales respondan penalmente. Para ello, parte de la base de que de acuerdo con nuestra Constitución, la responsabilidad está ligada indisolublemente a una persona, dado que el principio constitucional del art. 72 acoge soluciones del iusnaturalismo personalista, que se resume en que la responsabilidad penal es siempre personal. Tal conclusión surge asimismo, de que las normas constitucionales refieren siempre a personas físicas y no a corporaciones jurídicas<sup>(102)</sup>.

En tal sentido, considera que el fundamento de la responsabilidad jurídico-penal en nuestro Derecho se apoya en la capacidad psíquica individual de entender y querer, y en la conciencia y voluntad de los actos humanos. Analizando los tres

---

<sup>(99)</sup> TIEDEMANN, Klaus, "Responsabilidad penal de personas jurídicas y empresas en derecho comparado" en *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, año 3 n. 11, julho-setembro 1995, pág. 26.

<sup>(100)</sup> TIEDEMANN, Klaus, ob. cit. II, pág. 34.

<sup>(101)</sup> CAIROLI, Milton, ob. cit. IV, pág. 60 y sgtes..

<sup>(102)</sup> CAIROLI, Milton: *Curso de Derecho Penal uruguayo*, Tomo I, F.C.U., Montevideo, 1985, págs. 23 y

pilares básicos en que se apoya nuestro Derecho Penal positivo, a saber, imputabilidad, culpabilidad y responsabilidad, considera que nuestro Código Penal ha sido dictado teniendo como principal objetivo la salvaguarda de la persona humana. Así la imputabilidad, tal como surge del art. 30, se refiere a la capacidad de comprender y de determinarse la persona humana en forma totalmente libre; respecto de la culpabilidad, su fundamento está en la conciencia y voluntad del individuo (art. 18); y la responsabilidad goza de las mismas características de los dos anteriormente examinados.

En definitiva, para el autor citado, "...si en un derecho que, como el nuestro, estos tres pilares básicos de imputabilidad, culpabilidad y responsabilidad, están imbuídos netamente del carácter subjetivo, han sido legislados atendiendo a la persona humana, la responsabilidad penal de la corporación no puede admitirse de ninguna manera"<sup>(103)</sup>.

BAYARDO<sup>(104)</sup> sostiene que la persona jurídica no es capaz de acción en el plano penal porque no es un hombre, y el delito es esencialmente **acción humana**. Asimismo, señala con CAIROLI que las normas constitucionales se refieren a una "persona", esto es, al hombre como entidad fisio-psíquica; en definitiva, de acuerdo a su postura, en un sistema penal como el nuestro que consagra diáfananamente la responsabilidad individual y personal, sólo podrán responder penalmente (como autor, coautor, cómplice) los soportes personales de los entes ideales, y nunca éstos<sup>(105)</sup>.

GREZZI<sup>(106)</sup> por su parte, considera que la sistemática del Código Penal, con su régimen de imputabilidad moral, culpabilidad psicológica y responsabilidad estrictamente personal, hace indudable el rechazo a la tesis que defiende la responsabilidad criminal de las personas jurídicas. Tomando al art. 30 como fuente del concepto de imputabilidad para nuestra ley penal, ("aquel... que no fuere capaz o sólo lo fuere parcialmente de apreciar el carácter ilícito del mismo o de determinarse según su verdadera apreciación"), "...cuando la ley dice "aquel" es evidente que se refiere exclusivamente a una persona humana y singular".

FERNANDEZ<sup>(107)</sup>, en opinión concordante con las expuestas, sostiene que la imputación penal requiere de un ser humano capaz de conducta, y que los hechos del hombre constituyen acción sólo en cuanto resultan expresión de su personalidad, "...por lo que la responsabilidad colectiva es completamente imposible desde el

<sup>(103)</sup> CAIROLI, Milton, ob. cit. IV, pág. 63.

<sup>(104)</sup> BAYARDO BENGEOA, Fernando: Derecho Penal Uruguayo, Tomo III, C.E.D., Montevideo, 1963.

<sup>(105)</sup> BAYARDO BENGEOA, Fernando: Delitos económicos en la Ley Especial, Montevideo, 1974.

<sup>(106)</sup> GREZZI, Ofelia: Protección penal del cheque, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, Montevideo, 1967.

punto de vista de la construcción del delito, fiel a la idea de culpabilidad que signa el destino último del derecho de castigar”.

CERVINI, por su parte, al analizar el principio de la culpabilidad como límite a la pretensión punitiva del Estado, extrae del principio de la imputación personal la exclusión de toda forma de responsabilidad penal de personas jurídicas o entes morales<sup>(108)</sup>.

Unicamente han manifestado en doctrina nacional posiciones discordantes con las expuestas, autores vinculados a otras áreas de las disciplinas jurídicas. Desde tiendas tributaristas, VALDES COSTA y PEIRANO FACIO<sup>(109)</sup> se han expresado favorablemente al reconocimiento de la responsabilidad penal corporativa. Por otra parte, la reconocida comercialista RODRIGUEZ OLIVERA<sup>(110)</sup> ha interpretado la redacción del Decreto-ley N° 14.095 en el sentido de que instituye la capacidad penal de las personas jurídicas; sin embargo, considera que sería una incoherencia de dicha norma dentro del sistema edictado por el Derecho Penal nacional, entendiendo más apropiada la aplicación contra los entes colectivos, de sanciones de índole administrativa.

RETA<sup>(111)</sup> considera que las posiciones referidas tienen su origen en una confusión entre sanciones penales propiamente dichas y sanciones administrativas de carácter punitivo. En apoyo de esta interpretación, un trabajo más reciente de VALDES COSTA<sup>(112)</sup> propugna por distinguir la responsabilidad penal en el ámbito tributario de la responsabilidad penal “del Código Penal”, a fin de arribar a soluciones propias; en tal sentido, considera que cuando en materia tributaria se habla de responsabilidad penal se refiere a las violaciones de normas tributarias sustantivas que están sancionadas con multas, las que -según el autor citado- “...son auténticas penas en el sentido jurídico-penal”, todo lo cual lleva al reputado autor compatriota a concluir que “cuando las infracciones adquieren carácter delictual, trascienden del campo del derecho tributario y entran al del penal, con su caracteris-

---

<sup>(107)</sup> FERNANDEZ, Gonzalo: Derecho Penal de la sociedad anónima (Los delitos de la Ley N° 2.230), Amalio M. Fernandez, Montevideo, 1983.

<sup>(108)</sup> CERVINI, Raúl: Los procesos de decriminalización, Editorial Universidad, Montevideo, 1992, pág. 102; también en “Macrocriminalidad económica; apuntes para una aproximación metodológica”, en Revista Brasileira de Ciências Criminais, ano 3 N° 11, julho-setembro 1995, pág. 74.

<sup>(109)</sup> VALDES COSTA, Ramón y PEIRANO FACIO, Juan Carlos: “Responsabilidad penal de las personas jurídicas”, citado por FERNANDEZ en ob. cit..

<sup>(110)</sup> RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri: “Las sociedades anónimas y sus administradores en la Ley N° 14.095”, en “Ilícitos económicos”, Montevideo, F.C.U..

<sup>(111)</sup> RETA, Adela: “El Derecho Penal Tributario uruguayo”, en Anuario de Derecho Penal Uruguayo, Tomo III, F.C.U., Montevideo, 1979.

<sup>(112)</sup> VALDES COSTA, Ramón: “Nuevas reflexiones sobre la defraudación”, en Revista Tributaria, Tomo I, N° 1, julio-agosto 1974, pág. 21.

tica firmemente sostenida por la doctrina nacional de ser un régimen represivo de conductas humanas. Este planteamiento hace posible la admisión de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el primer campo, sin trastocar los principios fundamentales del derecho penal común”.

### **El Código Tributario y la responsabilidad penal de las personas jurídicas.**

Dice el art. 112: “Cuando el delito establecido en el artículo 110 fuere cometido en beneficio de uno de los entes previstos en el artículo 17 numeral 2° del Código Tributario, las penas se aplicarán a las personas físicas que efectivamente hubieren participado en los hechos, atendiendo a las características de su participación, según las reglas del concurso de delincuentes”. [ El art. 110 establece el delito de defraudación tributaria; el art. 17 establece que la calidad de contribuyente -esto es, la persona respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria- puede recaer “en las personas jurídicas y demás entes a los cuales el Derecho Tributario u otras ramas jurídicas les atribuyan la calidad de sujetos de derecho”].

El antecedente de este artículo se encuentra en el inc. 3° del art. 112 del Proyecto de 1970, que no fue recogido en el Proyecto del Poder Ejecutivo de 1971/74; esta disposición fue incorporada en el Consejo de Estado a través de la intervención de los profesores BAYARDO BENGOA, RETA y VALDES COSTA en noviembre de 1974, con una redacción prácticamente igual a la aprobada.

El inc. 3° del art. 112 del Proyecto del 70 -que edictaba el delito de defraudación tributaria- preveía la responsabilidad de los representantes, directores, gerentes, administradores y profesionales de una persona jurídica o de otro ente colectivo, reconociendo el principio de la personalidad de la pena, dice RETA<sup>(113)</sup>. Así, la Exposición de Motivos decía que “...hay que establecer en la ley el criterio para determinar quienes son los responsables, lo que no puede quedar librado a la decisión del Juez que intervenga circunstancialmente en el proceso. Esa responsabilidad debe recaer sobre las personas que dirigen y administran la persona jurídica, pero con la limitación de que serán responsables por sus acciones personales en la comisión del delito, con lo que se recogen soluciones tradicionales en nuestro derecho, entre ellas, la de la ley de sociedades anónimas de 1893”<sup>(114)</sup>.

Por otra parte, el art. 104 (incluido en el capítulo de “Infracciones y Sanciones”, o sea, fuera del capítulo dedicado a las disposiciones penales), se refiere a la responsabilidad de las personas jurídicas por tales infracciones fiscales, las que

<sup>(113)</sup> RETA, Adela, ob. cit. I.

<sup>(114)</sup> citado por VALDES COSTA en Código Tributario de la R.O.U., oportunamente mencionado.



podrán ser sancionadas sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física (recordemos el § 30 del OWiG alemán). Aquí VALDES COSTA va a opinar que se recoge la responsabilidad penal de las personas jurídicas (en efecto, considera que la negación edictada en el art. 112 más ésta disposición, hace que el Código Tributario concilie ambas tesis<sup>(115)</sup>). Discrepamos con esta interpretación, dado que consideramos que el texto legal -por su ubicación sistemática y por la terminología empleada- se refiere indudablemente a sanciones administrativas; una posible explicación para esta posición surgiría a partir del reconocimiento por este autor de la identidad ontológica entre sanciones administrativas y penales en función de su idéntico carácter punitivo<sup>(116)</sup>, lo que llevaría al insigne tributarista compatriota a hablar de responsabilidad “penal” en cualquiera de ambas hipótesis (de acuerdo con la anterior obra mencionada de este autor, esta interpretación parece ser el fundamento de su adhesión a la tesis de la responsabilidad penal corporativa).

El segundo inciso del artículo 104, por su parte, establece que “Sin perjuicio de la responsabilidad pecuniaria de la persona o entidad, sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios serán sancionados por su actuación personal en la infracción”.

RETA<sup>(117)</sup> afirma que este inciso se refiere a las responsabilidades penal y civil de los soportes personales de las personas jurídicas; desde esta perspectiva, resulta poco feliz que tal disposición se haya incluido en el capítulo de las infracciones tributarias, dado que a éstas corresponden únicamente sanciones administrativas y no penales (véase además, que el texto habla de “infracción”, no empleando otro término de mayor amplitud -y diferente al título del capítulo- que pudiera incluir genéricamente a los delitos).

Volviendo al art. 112, VALDES COSTA<sup>(118)</sup> señala que el mismo se limita a reiterar una solución de principio en el Derecho Penal común, lo que sin embargo puede resultar de utilidad en la práctica, “...especialmente por la tendencia generalizada a imputar responsabilidad penal a los representantes, directores y administradores en general, por los ilícitos cometidos dentro de la empresa en que actúan, por el sólo hecho de ejercer esa representación. Este artículo, al igual que el 104 y sus concordantes 21 y 102, recuerdan el principio general en materia punitiva de la responsabilidad personal” (estos artículos se refieren a responsabilidad por obligaciones tributarias e infracciones). Y termina comentando el citado autor que en

---

<sup>(115)</sup> VALDES COSTA, Ramón, ob. cit.

<sup>(116)</sup> lo que ha realizado en reiteradas oportunidades, cuyo ejemplo más reciente se encuentra en su obra “Instituciones de Derecho Tributario”. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 22 y sgtes..

<sup>(117)</sup> RETA, Adela, ob. cit.

<sup>(118)</sup> VALDES COSTA, ob. cit.

consecuencia "...no hay responsabilidad en función del cargo, sino de la participación y ésta debe ser efectiva y no derivada de una presunción, ni de una omisión".

Tal orden de ideas fue reiterado por el autor citado en ocasión de plantearse la aplicación del art. 114 de la Constitución al legislador Armando Da Silva Tavares, donde VALDES COSTA reclamó la comprobación de la participación personal de éste en el delito de defraudación cometido (a partir de operaciones de empresas de las que era titular)<sup>(119)</sup>.

Como refería claramente BAYARDO<sup>(120)</sup>, "...es obvio que la responsabilidad penal de los directores del **ente moral** debe determinarse **individualmente**, según los principios generales en materia de coparticipación (Cód. Penal: arts. 59 y ss.), o sea examinando su convergencia material y subjetiva en el hecho del tercero que actuó en favor de ella. Si no se acredita la aludida convergencia, no puede acriminarse penalmente a los directores, so pena de caer en la aberración penal de una imputación **objetiva**".

De esta manera, RETA considera que los artículos comentados cumplen una función "...más bien didáctica que normativa. Reiteran el principio de la personalidad de la pena a fin de evitar el olvido o la confusión"<sup>(121)</sup>.

En definitiva, el Código Tributario no hace más que recoger el principio tradicional en la doctrina y legislación uruguayas de la responsabilidad exclusiva de las personas físicas en el Derecho Penal, reafirmando la vigencia del principio con el que dimos comienzo a estas consideraciones.

---

<sup>(119)</sup> VALDES COSTA, Ramón, informe presentado ante la Cámara de Representantes el 27.06.91.

<sup>(120)</sup> BAYARDO BENGOA, Fernando: "Los delitos conexos a la infracción tributaria". Ponencia uruguaya presentada en las V Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios Tributarios, Córdoba, España, 1972, publicada en La Justicia Uruguaya Tomo 66, II, pág. 23, y en el Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario, N° 20/21, pág. 47.

<sup>(121)</sup> RETA, Adela, ob. cit.