

# La responsabilidad penal en la Ley Penal Tributaria y el Compliance

Dardo E. Spessot <sup>1</sup>

**SUMARIO:** I.- Introducción; II.- Antecedentes; III.- La responsabilidad penal tributaria en la ley 27.430; IV.- El artículo 13 de la ley 27.430; V.- Análisis; VI.- Responsabilidad por el actuar de otro; VII.- Directores; VIII.- El administrador de hecho; IX.- El accionista en la sociedad anónima; X.- Sanciones previstas en la ley 27.430; XI.- Conclusión; XII.- Bibliografía.

## I.- Introducción<sup>2</sup>

Mucho se ha discutido sobre la posibilidad o no de poder imputar a los entes jurídicos la comisión de delitos. Este tema ha sido discutido en diversos países durante mucho tiempo, y en lo que a nuestra legislación respecta, se siguió el apotegma “*societas delinquere non potest*”.

---

<sup>1</sup> El autor es Abogado y Procurador egresado de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE) y es Especialista en Tributación por la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE). Cuenta con posgrados en Derecho Penal Tributario cursados en la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE) y en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Actualmente es Profesor de Derecho Penal I en la Universidad Nacional del Chaco Austral (UNCAUS) y de Derecho Penal Parte Especial en la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional del Nordeste (UNNE).

<sup>2</sup> El presente trabajo monográfico fue presentado en el Curso de Posgrado de “Compliance Fiscal”, dictado durante el año lectivo 2022 por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, obteniendo la calificación de 9 (distinguido).

Sin embargo, en algunas leyes especiales, se ha admitido la posibilidad de penalizar a los entes ideales, por ejemplo en el Régimen Penal Cambiario, en el Código Aduanero, en la Ley de Defensa de la Competencia, y más recientemente en el Código Penal para el delito de Lavado de Dinero (Arts. 303 y 304), en la Ley Penal Tributaria 27.430, y finalmente en la Ley 27.401 que regula los delitos de corrupción.

Autores como Donna, Núñez, Soler, Jiménez de Asúa, entre otros niegan la posibilidad de imputar delitos a los entes ideales. En la otra vereda, están quienes si admiten la responsabilidad penal de las personas jurídicas, por ejemplo, Righi, Baigún, Rodríguez Estévez, D'Albora (h), entre otros.

Entiendo que en esta cuestión ha sido superada por nuestra doctrina y jurisprudencia el viejo apotegma de que las personas jurídicas no pueden delinquir<sup>3</sup>. Fue dejado de lado por decisión de política criminal y en este sentido se han dictado diferentes fallos admitiendo la posibilidad de imponer sanciones a los entes jurídicos.

El problema estará, en principio, en pasar el acto del ente ideal por los filtros de la teoría del delito, ya que esta fue pensada y desarrollada para conductas activas u omisivas de personas físicas. La teoría del delito es una teoría de los presupuestos generales bajo los cuales puede ser hecha responsable una persona por la comisión de un hecho que se define como delito y permite la imposición de una pena.

Admitida la posibilidad de la responsabilidad penal de los entes ideales por la política criminal, serán los operadores jurídicos quienes deberán controlar que se respeten las garantías constitucionales de un Estado de Derecho, como ser los principios de culpabilidad, legalidad, personalidad de las penas, etc., cuando el imputado sea un ente ideal, con el fin de que sea juzgado de igual manera que si el imputado fuere una persona física.

## **II.- Antecedentes**

Las distintas leyes penales tributarias que hemos tenido han regulado la responsabilidad penal tributaria de las empresas mediante el sistema de responsabilidad vicarial.

---

<sup>3</sup> Voto del Dr. ZAFFARONI en el fallo: "Fly Machine S.R.L. s/ recurso extraordinario".

Brevemente como antecedente encontramos este tema en la primera ley penal tributaria 23.771 en su art. 12<sup>4</sup>.

Años después, en 1996, se derogó la mencionada Ley 23.771 y se sancionó la Ley 24.769<sup>5</sup> manteniendo el mismo sistema de responsabilidad vicarial.

Recientemente, en 2017 se derogó la mencionada Ley 24.769 y su modificatoria Ley 26.735, y se legisló un nuevo Régimen Penal Tributario mediante la Ley 27.430, que analizaré a continuación.

### **III.- La responsabilidad penal tributaria en la ley 27.430**

Enseña Haddad<sup>6</sup> que la ley determina que los funcionarios responsables serán aquellos que “hubiesen intervenido en el hecho punible”, con lo cual establece una discriminación lógica y real a los fines de clarificar la investigación que se realiza.

El punto de partida para determinar la responsabilidad de cada funcionario en una empresa será el de determinar si intervino en el ilícito con el conocimiento de lo que estaba haciendo, es decir, con dolo. La conducta también puede ser culposa, dependiendo del grado de participación o intervención en el hecho delictivo, como lo sostuvo la Corte Suprema en la causa “Monasterio Da Silva”<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> “Artículo 12 — Cuando se trate de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u 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 hubiesen intervenido en el hecho punible”.

<sup>5</sup> “Artículo 14 — Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.”

<sup>6</sup> HADDAD, Jorge Enrique – “Ley penal tributaria comentada”: 8ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2018, Pág. 187.

<sup>7</sup> La CSJN dijo “El director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto los fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerársele responsable solidario en los términos del art. 19 de la Ley 11.683 (t.o. 1960). Solo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley”.

Esto es conocido como el “actuar por otro” que resuelve el dilema de la ausencia de correspondencia entre quien o quienes realizan el hecho, la persona física o humana, y quien es el obligado, el ente ideal.

Como señala Haddad, en una sociedad anónima el director responsable de la producción o de las ventas no puede tener la misma responsabilidad que el director de administración, ya que este último es el encargado de pagar tributos.

Esta norma lo que trata de evitar es la aplicación de la responsabilidad objetiva (que es inadmisibles en derecho penal) por la mera ocupación de un cargo importante dentro de una estructura empresaria, pero que no ha intervenido en el hecho delictivo<sup>8</sup>.

Se requieren dos requisitos para poder afirmar que existe responsabilidad: primero, que ocupe un cargo de administración o dirección dentro de la empresa, y segundo, que actúe con dolo.

El legislador ha optado por la responsabilidad vicarial, con el objetivo de evitar que la responsabilidad se diluya entre los directivos del ente ideal, ya sea en una sociedad anónima o en una sociedad de responsabilidad limitada, por ejemplo.

Álvarez Echagüe<sup>9</sup> señala algunos conceptos propios de la responsabilidad vicarial:

*-“Estamos, en definitiva, frente a una norma que clarifica y regula el actuar en lugar de otro. Esta regla resuelve el dilema de la ausencia de correspondencia entre quien o quienes realizan el hecho (persona humana), y quien es el obligado (la organización).*

*-“El delito debe ser cometido en nombre o en beneficio de la sociedad o ente ideal del que se trate, pues como es usual en materia penal tributaria, el sujeto imputado y cualificado usualmente es una organización, que es en definitiva el sujeto obligado que se ve favorecido por la conducta delictual desplegada”.*

*-“Esto excluye la responsabilidad penal tributaria de los administradores que hubieren actuado en contra de los intereses del ente ideal, cometiendo una estafa a la organización al detraer en su propio beneficio el dinero destinado al pago de impuestos, pues sin perjuicio de que la deuda*

---

<sup>8</sup> CFed. Corrientes, Sala A, 28/11/2008, “AFIP-DGI f/denuncia c/Empresa Samuel Gutnisky S.A.I.C. P/Sup. Inf. Ley 24.769”.

<sup>9</sup> Álvarez Echagüe, Juan Manuel “Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino”. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. Pág. 15.

*podrá quedar en cabeza de la persona jurídica, estaremos frente a un delito cometido contra la sociedad de la que forma parte, que no está abarcado por la ley penal tributaria sino por el derecho penal común”.*

*-“La norma pretende incluir a todos los entes ideales existentes, que sean sujetos pasivos de obligaciones tributarias conforme las previsiones que realiza desde su autonomía el derecho tributario, lo que permite ir más allá de lo previsto en las normas propias del derecho civil o comercial. Por ende, considero que es una descripción meramente enunciativa”.*

*-“Claramente, la norma también abarca a quienes detentan irregular o ineficazmente la administración de la sociedad. Es decir, aquel o aquellos que toman decisiones o representan a la organización sin un carácter formal o por un acto ilegítimo. Es que, en definitiva, la norma persigue sancionar a los verdaderos responsables penalmente de la decisión adoptada en nombre, con la ayuda o en beneficio de la organización, tengan o no una designación formal y válida para ejercer dicha representación, persiguiéndose de ese modo a quien administra y maneja en los hechos la organización, por lo que puede extenderse la responsabilidad, inclusive, al administrador de hecho<sup>10</sup> o a cualquier otro que pueda ser considerado como partícipe del delito cometido, inclusive quien detenta el paquete accionario mayoritario y toma las decisiones sin ser formalmente administrador o representante<sup>11</sup>”.*

#### **IV.- El artículo 13 de la ley 27.430**

Artículo 13.— *“Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.*

*Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:*

- 1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*

---

<sup>10</sup> Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, reg. 1303/01.

<sup>11</sup> Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B, reg. 410/01.

2. *Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.*
3. *Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.*
4. *Perdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.*
5. *Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.*

*Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 1 y el inciso 3”.*

## **V.- Análisis**

Este artículo no vulnera el principio general de la autoría en nuestra legislación, que tiene su fundamento en la intervención de una persona en la ejecución de un delito, por pertenecer a determinados órganos societarios o por desempeñar un rol jurídico o de hecho dentro de una empresa.

Debemos tener presente que la mayoría de los delitos contenidos en esta Ley 27.430 son delitos especiales, el “obligado” no puede ser cualquier persona, sino que tiene sus propios requisitos. En este caso, ese carácter de “obligado” recae sobre el ente ideal y solo puede serle atribuida la responsabilidad penal subjetiva a los sujetos expresamente mencionados en el artículo que analizamos, es decir, directores, gerentes, miembros del consejo de vigilancia, síndicos, etc., que hubiesen intervenido en la ejecución del delito, en nombre, con la ayuda o en beneficio de una empresa. Y para esto, se debe investigar cual fue su posición jerárquica dentro de la empresa y la cuantía involucrada para poder determinar su participación en esas decisiones, que dependerá del tipo de sociedad de que se trate.

Al analizar la responsabilidad, debemos tener presentes los aspectos objetivos y subjetivos de los tipos legales. Primero el tipo de empresa que será el obligado, es decir el contribuyente, y segundo la responsabilidad penal que recaerá sobre quien o quienes administren o representen a la empresa. Recién entonces se podrá determinar su intervención desde el cargo o posición jerárquica que ostentan, la

capacidad de decisión en los hechos (ya sea en forma activa o por omisión impropia). Incluso este Artículo 13 también brinda la posibilidad de imputar responsabilidad a los administradores de hecho.

Siguiendo a Báez y Romero Villanueva<sup>12</sup>, “debemos determinar los criterios de autoría, en efecto, los autores sostienen “determinar quién es autor (y, en su caso, partícipe) cuando un delito se cometió en el seno de una sociedad o empresa tiene ciertas peculiaridades con respecto a la comisión de un delito en otros ámbitos. Algunas de esas particularidades tienen que ver con las propias características estructurales y organizativas que presenta una empresa: división de trabajo (diferenciación por división horizontal), coordinación (criterios jerárquicos, integración, delegación de competencias), descentralización, deslocalización, sometimiento a políticas de grupos, etc. Otras de esas peculiaridades tienen que ver con que toda empresa genera, per se, riesgos que pueden tener relevancia en los delitos tributarios.”

En efecto, el Artículo 13 que analizamos sostiene que para el caso de delitos cometidos por empresas, la responsabilidad recaerá sobre los directores, síndicos o administradores en virtud de la función que realicen. Es requisito que dichas personas hayan intervenido en la comisión del delito; de este modo se evita la mera responsabilidad objetiva por detentar un cargo (de los mencionados en dicho artículo).

En cuanto a la responsabilidad por la intervención en el hecho, Báez y Romero Villanueva<sup>13</sup> sostienen que para determinar judicialmente quienes responderán por los delitos que en nombre de estas entidades se cometen en perjuicio del fisco, es necesario distinguir entre la responsabilidad de carácter tributario infraccional y aquella delictual que en su nombre se comete.

Respecto a la primera, la responsabilidad infraccional está regulada en la Ley 11.683 - art. 57 - párrafo 2 - y le se atribuye directamente a la empresa; mientras que en la segunda, la responsabilidad penal se le trasladará a sus representantes o miembros por la máxima de que las empresas no pueden delinquir.

Los autores citados sostienen que “*el deber primario del operador jurídico es individualizar, en primer lugar y conditio sine qua non, la existencia de un autor principal, quien necesariamente será un representante del ente ideal, pero ello no significa que todos los directivos*

---

<sup>12</sup> BAEZ, Julio C. – ROMERO VILLANUEVA, Horacio “Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino” – 1ª ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Erreius 2019. Pág. 480.

<sup>13</sup> BAEZ, Julio C. – ROMERO VILLANUEVA, Horacio “Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino” – 1ª ed. Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Erreius 2019. Pág. 482.

*serán responsables si no se demuestra su intervención en el hecho, que, por lo demás, será materia de investigación jurisdiccional en qué grado de participación penal lo hicieron. De lo contrario se reconocería responsabilidad de carácter “determinada” -como autor penal- por el solo hecho de ser representante, entrando en una concepción -como se expresó- de tipo penal de autor o de responsabilidad objetiva”.*

*“Por lo tanto, y a fin de afianzar la aplicación del principio de la responsabilidad subjetiva, deberá entenderse que el hecho delictivo económico solo se configura y atribuye cuando el sujeto ha cometido o participado en el hecho punible, en el cual se exige una actuación personal y directa de los representantes para la aplicación de sanciones, lo que se compadece con los principios generales del derecho penal respecto a la personalidad de la pena, lográndose así un avance significativo en pos de la justicia, y admite la imputabilidad a las personas jurídicas en cuanto a la aplicación de sanciones económicas, contenidas en el segundo párrafo de este artículo incorporado por la ley 26.735 y mantenido en la reforma operada por ley 27.430”.*

## **VI.- Responsabilidad por el actuar de otro**

El maestro Romero Villanueva en su obra citada sostiene que el Artículo 13 intenta ampliar el círculo de la autoría de los delitos fiscales, imponiendo penas privativas de la libertad a las personas físicas que hubieren actuado ilícitamente en nombre y representación de los entes ideales.

No debemos dejar de lado que el Régimen Penal Tributario tiene diversas particularidades. Pero, en lo que aquí nos interesa, la mayoría de los delitos previstos son delitos especiales que requieren en el sujeto activo una condición o calidad especial que es ser “obligado”.

Como sostiene Altamirano<sup>14</sup>, actúan en “lugar de otro” aquellos terceros que acceden a un ámbito de actividad ajeno para realizar tareas relacionadas con aquella actividad.

El problema que se presenta a menudo es que el ejecutor no tiene la condición típica necesaria, pero sí la tiene la empresa por la que actúa.

Como sostienen Báez y Romero Villanueva, lo que fundamenta la sanción del que actúa por otro es una equivalencia material de la conducta del primero con la del sujeto idóneo del delito especial (ente ideal).

---

<sup>14</sup> ALTAMIRANO, Alejandro “Derecho penal tributario” T. 1, A. Altamirano y R. Rubinska (coords.), Buenos Aires, Marcial Pons, 2008. Pág. 847.

Se trata de una cláusula de extensión de autoría para aquellos casos en que el otro obligado no es el mismo que actúa. Los autores citados ejemplifican de la siguiente manera: si una persona actúa en nombre y representación de un ente ideal, y se comprueba que la personalidad jurídica es una mera apariencia ilícitamente utilizada para esconder a quien la controla, en tal caso es dable penetrar la cobertura jurídica para imputar las consecuencias de la actuación ilícita de la sociedad a quien se ha valido de ella.

De lo hasta aquí desarrollado, coincido con los autores citados en que la figura "actuar en lugar de otro" se utiliza para cubrir los vacíos de punibilidad de las personas jurídicas, al carecer estas de acción propia; sino más bien porque no se ha creado un sistema autónomo de imputación.

El artículo menciona expresamente a los “*directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz*”. Analicemos algunos supuestos:

## **VII.- Directores**

Dentro de las estructuras societarias, y en particular en las sociedades anónimas, la administración y el manejo del giro comercial está en manos del Órgano del Directorio, siendo su representante el que reviste la calidad de Presidente del Directorio.

Lo relevante aquí es que el responsable desde el punto de vista fiscal es la empresa, pero en materia penal la responsabilidad se le atribuirá a quien o quienes administren o conduzcan la empresa.

Respecto del Director Suplente podemos decir que como el desempeño de la titularidad del cargo es excluyente, no tiene responsabilidades ni obligaciones porque no integra el órgano administrador del ente ideal. Entonces, mientras no se incorpore al directorio, el Director Suplente no ejerce ni la administración, ni la representación de la empresa.

En este sentido la jurisprudencia<sup>15</sup> ha dicho “El director suplente de una sociedad anónima no tiene las mismas obligaciones y responsabilidades de los

---

<sup>15</sup> CFed. Seguridad Social, Sala II. 30/12/1997, “Macua, Alberto Jesús en Rep. De Alberto Jesús Macua SA c/ DGI”. En igual sentido otro fallo: CNac. Comercial, Sala A, 13/10/1997, “Retin SA”.

titulares, ya que solo tienen la expectativa de ser llamado a cubrir vacancias en caso de ausencia de su titular”.

### **VIII.- El administrador de hecho**

Señalan Báez y Romero Villanueva<sup>16</sup> que el fundamento dogmático de la punición del administrador de hecho, cuando actúa en lugar de otro, ha de ser ubicado en el acceso al dominio social que consigue, lo que determinaba la existencia de una relación externa entre el administrador de facto (extraneus) y el bien jurídico, idéntica a la que cabría establecer entre el bien jurídico y el intraneus.

La intención del legislador fue establecer un término amplio para incluir a otras personas que actúan en nombre de la persona jurídica, además de las expresamente mencionadas.

Los cargos de directores, gerentes, síndicos y miembros del consejo de vigilancia suponen el ejercicio de actos de administración con cierto grado de injerencia; pero cuando se habla del administrador se hace referencia a otras personas que realizan actos de administración sin revestir ese carácter.

Si un sujeto asume de hecho la facultad de administrador de un ente ideal, sin tener designación judicial, los autores citados sostienen que la problemática jurídico penal se resolvería satisfactoriamente según alguna de dos hipótesis: a) Para que las acciones del administrador de hecho pudieran lesionar al bien jurídico y comprobarse la antijuridicidad material tendrían que pasar el filtro de la tolerancia de quienes ejercen el dominio social en el concreto ámbito en que actúan. Si dichas personas ejercen un adecuado control, será un supuesto de tentativa de autor inidóneo. b) Si quienes deben controlar el dominio social no lo hacen y toleran los actos del administrador de facto, producida la lesión del bien jurídico, la responsabilidad será por omisión.

### **IX.- El accionista en la sociedad anónima**

En el análisis del Artículo 13 que comentamos, se observa que no se incluye a los accionistas. Tampoco lo hace la Ley 11.683. Por ende, por aplicación del principio de legalidad, que proscribiera la posibilidad de extender responsabilidad por analogía, no es posible considerarlos autores de delito tributario porque no están en posición de administrar los recursos de la empresa.

---

<sup>16</sup> BAEZ, Julio C. – ROMERO VILLANUEVA, Horacio, ob. Cit. Pág. 487.

## **X.- Sanciones previstas en la ley 27.430**

1-SUSPENSIÓN TOTAL O PARCIAL DE ACTIVIDADES, QUE EN NINGÚN CASO PODRÁ EXCEDER LOS CINCO (5) AÑOS:

Podemos decir que es una sanción grave que implica una quiebra virtual del ente ideal. El párrafo final dispone la no aplicación de esta multa cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la empresa o de una obra o servicio particular.

2-SUSPENSIÓN PARA PARTICIPAR EN CONCURSOS O LICITACIONES ESTATALES DE OBRAS O SERVICIOS PÚBLICOS O EN CUALQUIER OTRA ACTIVIDAD VINCULADA CON EL ESTADO, QUE EN NINGÚN CASO PODRÁ EXCEDER LOS CINCO (5) AÑOS.

Esta multa consiste en negarle a la empresa la posibilidad de ser proveedora del Estado.

Se requiere un certificado para contratar con el Estado, y este requisito es un elemento que disuade el incumplimiento de las obligaciones tributarias y/o previsionales.

3- CANCELACIÓN DE LA PERSONERÍA, CUANDO HUBIESE SIDO CREADA AL SOLO EFECTO DE LA COMISIÓN DEL DELITO, O ESOS ACTOS CONSTITUYAN LA PRINCIPAL ACTIVIDAD DE LA ENTIDAD.

Se trata de una pena capital para la empresa, que debería aplicarse a casos extremos, como podría ser el de un delito que tenga muchísimos damnificados. Es una pena de carácter permanente que tiene como resultado la extinción de la persona jurídica. Podríamos decir que sería el equivalente a la muerte civil porque llevaría al ente ideal a su disolución y liquidación.

4- PÉRDIDA O SUSPENSIÓN DE LOS BENEFICIOS ESTATALES QUE TUVIERE.

Se trata de una multa que, al igual que en el inc 2., de esta norma excluye a las empresas de la actividad subsidiada o promocionada por el Estado.

5- PUBLICACIÓN DE UN EXTRACTO DE LA SENTENCIA CONDENATORIA A COSTA DE LA PERSONA DE EXISTENCIA IDEAL.

En la Ley 11.683 se regula la posibilidad de publicar una nómina de empresas que no han pagado sus impuestos pudiendo indicarse los conceptos y montos conforme lo dispone el Art. 102 de la mencionada ley.

Podemos decir que se trata de una pena infamante que “hiere” la imagen que tiene en el mercado ese contribuyente. Claramente se observa que la publicidad de una condena va a generar efectos negativos importantes y no solo por la ejemplaridad de la misma.

El último párrafo establece las pautas de aplicación. En efecto, la atribución de responsabilidad se relaciona con el incumplimiento del ente ideal de tener o aplicar procedimientos internos que impidan la realización de actos ilícitos por sus directivos y dependientes, o bien por omitir la vigilancia sobre el accionar de estos.

Bacigalupo<sup>17</sup> entiende que los hechos individuales se deben considerar como delitos de la persona jurídica en tanto esta haya omitido las medidas de cuidado necesarias para garantizar una conducción ordenada, no delictiva, de los negocios.

Al respecto sostiene Cornejo Costas<sup>18</sup>: *“Es lo que los autores denominan “la responsabilidad de la empresa por defecto de organización o hecho propio”. Y de este modo, recién se podrá castigar a la empresa en tanto no evitó la realización de un riesgo que derivó en el resultado lesivo; pero debe ser un riesgo que tenía el deber de controlar; es decir, un riesgo que razonablemente debía y podía controlar, con lo cual, es el quebrantamiento del debido control o debida vigilancia lo que le da fundamento a la culpabilidad del ente”*.

*“Claro que el control exigible a la empresa no debería ser absoluto, sino solo razonable, evitable, previsible (ella permite orientar la conducta de conformidad al cuidado exigido según la posibilidad de acaecimiento), como sucede en los delitos imprudentes de comisión por omisión en los que se castiga una omisión siempre y cuando el sujeto tenga la obligación de evitar el resultado lesivo y dicho resultado sea evitable. Las empresas tienen el deber de evitar evasiones tributarias que la beneficien en la medida en que era razonablemente evitable”*.

Aquí cobra especial relevancia el “compliance” o programa de cumplimiento dentro de la empresa. Como sostiene Álvarez Echagüe *“la ausencia de programas de*

---

<sup>17</sup> BACIGALUPO, Enrique. Responsabilidad penal de las personas jurídicas. En: Bacigalupo, Enrique, *Derecho penal económico*. Buenos Aires, Hammurabi, 2011, pp. 7-8.

<sup>18</sup> CORNEJO COSTAS, Emilio. La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la ley penal tributaria. En: Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Sferco, José María (dirs.), *Derecho penal tributario. Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*. Buenos Aires, Ad-Hoc, 2019, Pág. 673.

*compliance dentro de la empresa no es un elemento que permita per se sostener que el ente ideal tiene responsabilidad penal, sino que ello puede ser un elemento a ser considerado, aunque siempre deberá acreditarse que el hecho que se imputa fue ocasionado por ausencia de controles. En definitiva, lo que está en juego es el comportamiento de la organización en sí misma, distinto al de las personas humanas que la integran”<sup>19</sup>.*

Podemos definir el “compliance” como un conjunto de medidas mediante las cuales las empresas pretenden asegurarse de que sean cumplidas las reglas de control vigentes para ellas y su personal, a fin de que las infracciones se descubran y que eventualmente se sancionen.

La idea central del “compliance” se basa en la necesidad de que la empresa garantice que sus directivos y demás empleados cumplan las normativas actuales, las leyes, las políticas internas, los códigos de ética y los compromisos con clientes y proveedores.

En los delitos tributarios intervienen varias personas que están organizadas jerárquicamente y con división de funciones, que se aprovechan de esa estructura para idear desde los altos mandos la comisión de delitos que luego son ejecutados por la base; en esa inteligencia es que las empresas deben tener programas de cumplimiento o “compliance”, o sea, deben autorregularse con programas de prevención de delitos. En este caso la omisión de vigilancia está vinculada al grado de compromiso de todos los integrantes del ente ideal.

Los jueces al momento de graduar la pena que se le aplicará a la persona jurídica, deberán tener en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos y la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes.

Como sostiene Rodríguez Estévez<sup>20</sup>, *“se trata de un claro criterio de imputación directa de responsabilidad penal a la persona jurídica, por hecho propio, que se da cuando la comisión del delito se hace posible por el incumplimiento de deberes de dirección y supervisión legalmente establecidos. Por lo tanto, se regula la responsabilidad penal por la falta de control del correcto desarrollo de la actividad empresarial, cuando esta se vincula, en términos de imputación objetiva del comportamiento, con la comisión posible de delitos”*.

---

<sup>19</sup> ÁLVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel. Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. Febrero de 2020. Pág. 28.

<sup>20</sup> RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan María - “Imputación de responsabilidad penal de la empresa”, BdeF, Montevideo – Buenos Aires.2015. Pág. 211.

En definitiva, una correcta organización interna con la finalidad de prevenir y detectar hechos delictivos puede llegar a eximir o puede reducir la pena que le correspondería a la empresa. Debe quedar claro que no todo delito cometido en el marco de actuación de una persona jurídica generará, por esa mera circunstancia, la responsabilidad penal del ente. Se requiere algo más: que la infracción se vincule con el incumplimiento de deberes de control y vigilancia.

Como surge de la norma, hay diversas sanciones que podrían recaer sobre el ente jurídico, se tratan de multas graves que tienen un plazo máximo de 5 años, que en caso de ser efectivo significaría prácticamente la muerte de una empresa, pues en una economía como la nuestra, es un plazo largo para que cualquier empresa sobreviva.

La norma sostiene que estas sanciones pueden ser aplicadas en forma conjunta o alternativa en los supuestos de los incisos 1 a 4, y que el inciso 5 solo podrá ser aplicado como accesoria por ser una consecuencia de la aplicación de sanciones previstas en el Art. 13.

## **XI.- Conclusión**

A pesar de que nuestro país adoptó el adagio “*societas delinquere non potest*”, la realidad demostró que se tenía que buscar algún tipo de solución dogmática para poder responsabilizar los delitos que eran cometidos por empresas que sin duda generaron muchísimo daño con su actividad ilícita, como por ejemplo: grandes evasiones fiscales, el lavado de dinero, los delitos de corrupción, etc.

En este sentido, sucesivas leyes fueron regulando los criterios de imputación para hacer responsables a las corporaciones por esos delitos.

La existencia de la responsabilidad penal de las personas jurídicas es algo necesario ante la creciente utilización de empresas para cometer delitos, y no solo delitos tributarios, que es en definitiva los que aquí nos interesan.

La aparición de la figura de “compliance” se presenta como una herramienta eficaz para la prevención de delitos económicos.

Concluyo diciendo que la autorregulación empresarial adquiere particular relevancia tanto con relación al cumplimiento de los deberes de control sobre las personas físicas de las empresas, como con relación a la atribución de responsabilidad propia de la empresa, para lo cual deberá considerarse si ésta ha

establecido los debidos sistemas de prevención de delitos mediante programas de “compliance”.

## **XII.- Bibliografía**

- ÁLVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, “*Responsabilidad penal de las empresas, los empresarios, los funcionarios públicos y los profesionales en el derecho penal tributario argentino. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*”, Febrero de 2020.
- ALTAMIRANO, Alejandro, “*Derecho penal tributario*” T. 1, A. Altamirano y R. Rubinska (coords.), Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
- BACIGALUPO, Enrique, “*Responsabilidad penal de las personas jurídicas. En: Bacigalupo, Enrique, Derecho penal económico*”, Buenos Aires, Hammurabi, 2011.
- BAEZ, Julio C. – ROMERO VILLANUEVA, Horacio, “*Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino*” – 1ª Ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Erreius, 2019.
- CORNEJO COSTAS, Emilio, “*La responsabilidad penal de las personas jurídicas en la ley penal tributaria*” en: Álvarez Echagüe, Juan Manuel y Sferco, José María (dirs.), “*Derecho penal tributario. Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales*”, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2019.
- HADDAD, Jorge Enrique, “*Ley penal tributaria comentada*”: 8ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2018.
- RODRIGUEZ ESTEVEZ, Juan María, “*Imputación de responsabilidad penal de la empresa*”, B de F, Montevideo – Buenos Aires, 2015.