

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS
POR DEFRAUDACION TRIBUTARIA Y LAS CONSECUENCIAS
PARA SUS ADMINISTRADORES**

Trabajo Especial de Grado, presentado como
requisito parcial para optar al Título de
Especialista en Derecho Financiero

Autor: Isaac Levy Altman

Tutor: Jaime Parra Perez

Caracas, 18 de octubre de 2.002

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

APROBACIÓN DEL ASESOR

En mi carácter de Asesor del Trabajo Especial de Grado, presentado por el ciudadano Abogado Isaac Levy Altman, para optar al Título de Especialista en Derecho Financiero, cuyo título es LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS POR DEFRAUDACION TRIBUTARIA Y LAS CONSECUENCIAS PARA SUS ADMINISTRADORES; Considero que dicho Trabajo reúne los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la evaluación por parte del jurado examinador que se designe.

En la ciudad de Caracas, a los 18 días del mes de octubre de 2.002

Jaime Parra Pérez
C.I. No. 1.524.527

*A Diana,
mi compañera
de esta odisea
llamada vida.*

NDICE GENERAL

	pág.
RESUMEN	vii
INTRODUCCION	1
CAPITULOS	
I. TEORIAS SOBRE LA PERSONALIDAD JURIDICA DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS.	7
A. EVOLUCIÓN HISTÓRICA.	8
1. Teoría de la Ficción.	12
2. Teoría de la Voluntad Legal.	14
3. Teoría de los Derechos sin Sujetos.	15
4. Teoría de los Destinatarios.	16
5. Teoría de la Realidad o Voluntad Real.	17
B. EFECTOS Y CONSECUENCIAS DEL RECONOCIMIENTO DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA.	20
C. RELACION JURIDICA DE LA SOCIEDAD ANONIMA CON SUS ADMINISTRADORES.	23
II. TEORIAS EN RELACION A LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS.	28

A. ANTECEDENTES DOCTRINALES DESDE EL DERECHO PENAL COMUN HASTA EL DERECHO TRIBUTARIO PENAL.	28
B. LA RESPONSABILIDAD JURÍDICA DE LA SOCIEDADES ANONIMAS.	33
1. La Responsabilidad Civil y Mercantil.	34
2. La Responsabilidad Administrativa.	36
3. La Responsabilidad Penal Común.	37
4. La Responsabilidad Tributaria Penal.	40
C. POSIBILIDAD QUE LAS SOCIEDADES ANONIMAS SEAN SANCIONADAS PENALMENTE.	43
1. Imputabilidad de la sociedad anónima en el derecho tributario penal.	44
2. Culpabilidad de la sociedad anónima en el derecho tributario penal.	46
D. SANCIONES PECUNIARIAS Y PENALES.	49
III. NATURALEZA JURIDICA DE LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA.	53
A. ELEMENTOS OBJETIVOS. LOS INDICIOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.	55
B. ELEMENTOS SUBJETIVOS. CULPABILIDAD EN SENTIDO AMPLIO, DOLO Y CULPA.	62

C. LA PENA.	64
IV. LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES DE LA SOCIEDAD ANONIMA POR PENAS RESTRICTIVAS DE LIBERTAD.	67
A. SU NATURALEZA Y JUSTIFICACION.	68
B. TENDENCIAS ACTUALES.	73
V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	76
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.	80

**UNIVERSIDAD CATOLICA ANDRES BELLO
DIRECCION GENERAL DE LOS ESTUDIOS DE POSTGRADO
AREA DE DERECHO
ESPECIALIDAD EN DERECHO FINANCIERO**

**LA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS
POR DEFRAUDACION TRIBUTARIA Y SUS CONSECUENCIAS
PARA LOS ADMINISTRADORES DE ESTAS**

**Autor: Isaac Levy Altman.
Tutor: Jaime Parra Perez.
Año: octubre de 2002.**

RESUMEN

Este trabajo demuestra que las sociedades mercantiles como personas jurídicas de existencia ideal, son sujetos de derecho penal y por tanto, son responsables por la comisión del delito de defraudación tributaria, siendo los administradores de éstas, sobre quienes recaerán las penas privativas de libertad. Para ello, se realizó un amplio un análisis de las teorías sobre la personalidad jurídica de las sociedades anónimas, su responsabilidad penal y la de sus administradores. Asimismo, se estudió el contenido de las leyes relativas a las materias tributaria y penal, la doctrina y jurisprudencia aplicables. Esa ha sido una investigación monográfica y descriptiva, por lo que constituye una investigación analítica y de desarrollo conceptual, que se apoyó básicamente en una amplia revisión bibliográfica y en el uso de técnicas de análisis de contenido, análisis comparativo, construcción de sistema de categorías, clasificación de casos, inducción y síntesis. El trabajo constituye una investigación monográfica – documental a nivel descriptivo. El instrumento utilizado fue una matriz, necesaria para registrar y analizar el contenido de la información extraída de las fuentes documentales. Los resultados obtenidos, evidenciaron que las sociedades mercantiles pueden ser responsables penalmente por la comisión del delito de defraudación tributaria y que ésta responsabilidad cuando existe pena restrictiva de la libertad, puede ser trasladada a sus administradores.

INTRODUCCION

Desde las primeras épocas del imperio romano, la noción de la personalidad jurídica ha sido un tema en constante evolución a través del tiempo y por tanto, de gran importancia para el derecho. En efecto, inicialmente la personalidad jurídica era reconocida sólo a un grupo de hombres y excluida para otros, como los esclavos y los extranjeros. Posteriormente y debido al carácter social del hombre, éste se fue agrupando en entes colectivos que comenzaron a intervenir cada vez con mas fuerza en la vida jurídica y en consecuencia, el derecho tuvo la necesidad de reconocerles personalidad jurídica.

Sin embargo, fue en la edad media donde se produjo con mayor intensidad, la creación y desarrollo de entes colectivos de derecho privado con personalidad jurídica reconocida, debido fundamentalmente a las relaciones de orden mercantil existentes.

Estas entidades colectivas de carácter privado, como formas de agrupación de hombres y medios para fines específicos, han llegado en forma mas o menos depurada hasta nuestros días y han sido recogidas de manera casi uniforme por los ordenamientos jurídicos positivos de las naciones capitalistas, en leyes y códigos de comercio. En consecuencia, la

personalidad jurídica de los entes colectivos o ideales, concretamente las sociedades mercantiles, es una noción eminentemente normativa, creada, reconocida y regulada por el ordenamiento jurídico de cada país, que consiste fundamentalmente en otorgarles a estos entes colectivos la condición de sujetos de derecho y por tanto, la capacidad y atributo de ser titulares de deberes y derechos.

De las sociedades mercantiles reguladas por el derecho positivo, la mas importante de ellas - y sobre la cual se basó nuestro trabajo - es la sociedad anónima, la cual ha sido utilizada como un mecanismo para la captación de grandes capitales con el objeto de realizar actividades lucrativas. Por tanto, la función primordial de las sociedades anónimas es la obtención de ganancias para luego ser distribuidas entre sus accionistas.

Es evidente entonces, que esa gran acumulación de capital por parte de las sociedades anónimas, implica un mayor movimiento comercial de éstas y consecuentemente, una mayor capacidad para la generación de lucro que en el caso de las personas individuales. Por ello, desde un punto de vista económico-financiero, las sociedades anónimas tienen una mayor relevancia que las personas naturales.

En este orden de ideas, la existencia de sociedades anónimas como personas jurídicas de derecho privado y su gran potencial para la creación de riqueza y lucro, han llamado la atención del Estado desde una perspectiva fiscal y ello ha conducido, a la creación de un conjunto de normas jurídico-tributarias destinadas a que sean precisamente las sociedades anónimas las grandes pagadoras de tributos.

Debido a los altos índices de evasión tributaria que desde vieja data tiene el Estado Venezolano, recientemente fue promulgada la reforma del Código Orgánico Tributario, cuerpo normativo que desarrolla y compila en forma sistemática los postulados constitucionales en materia tributaria, el cual incorporó en nuestro ordenamiento jurídico impositivo y criminalizó severamente una serie de conductas de los contribuyentes, relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En dicho Código, fueron tipificados una serie de ilícitos tributarios con sus correspondientes sanciones que van desde multas hasta penas restrictivas de la libertad, indicándose además que las personas jurídicas o de existencia ideal responden por ilícitos tributarios.

El Código Orgánico Tributario le atribuyó a las personas jurídicas, entes ideales e inmateriales, responsabilidad por ilícitos tributarios, incluso en aquellos ilícitos tributarios sancionados con penas restrictivas de la libertad,

con lo cual se abre nuevamente la discusión no concluida en el campo del derecho penal, sobre la posibilidad que las personas morales cometan delitos y puedan ser castigadas penalmente.

El referido Código, señala a su vez que en este supuesto, los responsables que soportarán la pena restrictiva de libertad serán los directores, gerentes, administradores o representantes que hayan personalmente participado en el ilícito.

De esos ilícitos tributarios, fue objeto de estudio la defraudación tributaria que constituye un delito de naturaleza dolosa por parte del contribuyente, es decir, donde existe la firme voluntad e intención de defraudar al fisco nacional.

Por tanto, las sociedades anónimas como personas jurídicas de existencia ideal y como contribuyentes tributarios, pueden llegar a ser sujetos activos de la defraudación tributaria y asumir las sanciones que ello comporta. Por ello, se realizó un análisis de las sociedades anónimas como responsables penales por la comisión del delito de defraudación tributaria y en quien recaerá la pena restrictiva de libertad.

En consecuencia, esta investigación pretendió aclarar las dudas que planteó la incorporación e implementación de este nuevo tipo penal a conductas corporativas que hasta hace muy poco tiempo, no eran delito.

El resultado obtenido permite evaluar y medir los eventuales riesgos que asumen los Administradores de sociedades mercantiles en su actuación frente al fisco.

El trabajo está estructurado en cuatro capítulos, el primero de ellos se refiere a las distintas teorías sobre la personalidad jurídica de las sociedades anónimas, su evolución histórica desde el derecho romano hasta nuestros días, los efectos y consecuencias del reconocimiento de la personalidad jurídica y la relación que existe entre la sociedad anónima y sus administradores.

El segundo capítulo trata sobre las teorías que le atribuyen responsabilidad penal a las sociedades anónimas, temas éste de amplias discusiones doctrinarias que son analizadas desde la perspectiva del derecho penal común hasta el derecho penal tributario. Se aborda en este capítulo, el tema de la responsabilidad civil, mercantil, administrativa, penal y tributaria penal de las sociedades anónimas. Asimismo, se hace referencia a la posibilidad de sancionar penalmente a las sociedades anónimas, para lo cual se

analizan los conceptos de imputabilidad y responsabilidad de la sociedad anónima en el derecho tributario penal, para finalizar con una referencia a las sanciones pecuniarias y penales.

En el tercer capítulo se aborda el estudio del delito de defraudación tributaria en cuanto a sus elementos objetivos, incluidos los indicios de defraudación tributaria, como en cuanto a sus elementos subjetivos, a saber: el dolo y la culpa, para luego hacer una breve referencia a la pena de este delito fiscal.

El cuarto capítulo se refiere a la responsabilidad de los administradores de la sociedad anónima, su naturaleza y justificación. Posteriormente se indican las tendencias actuales en esta materia.

Finalmente en el quinto capítulo se encuentran las conclusiones del trabajo.

CAPITULO I

TEORIAS SOBRE LA PERSONALIDAD JURIDICA DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS

El estudio de la personalidad jurídica de las sociedades anónimas se inscribe dentro del campo mas amplio que corresponde a la personalidad jurídica de los entes colectivos y como acertadamente señala Morles, A. (1987) ha sido tema de apasionadas discusiones doctrinales. Por tal motivo, se debe examinar en primer lugar la teoría general de la personalidad jurídica de los entes ideales, para luego reconducirla hacia la especialidad de las sociedades mercantiles y de éstas a la sociedad anónima, que como indica Vivante, C. (1932) constituye un ente autónomo dotado de derechos patrimoniales, el cual es una conquista del derecho medieval italiano, producto de una lenta pero constante evolución histórica.

La historia del derecho siempre ha estado muy vinculada al concepto de la personalidad jurídica de las personas morales, ideales o colectivas y cada etapa histórica ha adoptado una posición al respecto, basada en la influencia del pensamiento imperante de cada época, sin haber dejado de evolucionar hasta nuestros días.

Como consecuencia de ello, apunta Núñez, E. (1999), existen distintas teorías que informan el concepto de la personalidad jurídica de las personas jurídicas, aplicables plenamente a la sociedad anónima.

A. EVOLUCION HISTORICA

Como todo en derecho, el punto de partida se remonta y lo encontramos en el Derecho Romano. En efecto, señala Núñez, E. (1999) que “muy lentamente se fue introduciendo en este derecho, el conocimiento real y efectivo de la personalidad jurídica. La noción de la personalidad jurídica iba avanzando lentamente para facilitar la vida jurídica de las colectividades y con un objetivo de utilidad práctica” (p.61-62).

En Roma, la personalidad jurídica fue reconocida en primer lugar al Estado y en segundo lugar a las agrupaciones de orden secundario. Sin embargo, no pudo admitirse la representación sino en forma tardía, la cual supone la realización de un acto por una persona, cuyos efectos han de manifestarse en otra persona (Núñez, E. 1999).

Un relato de Plutarco citado por Mestre, A. (s.f.) parece indicar que los romanos aplicaban el principio de la responsabilidad de la *universitas*, es decir del colectivo. Por ello, se puede indicar que en el derecho romano las

personas morales podían perpetrar crímenes o delitos, y, desde luego, ser sancionadas corporativamente. A esa conclusión indica Nuñez, E. (1999) “ha de llegarse por el desenlace que nos ofrecen las reseñas de la historia” (p.66).

Esta versión, ha sido sin embargo, discutida por el célebre autor Savigny, C. (1840), negándole al Derecho Romano la posibilidad de reales voluntades colectivas y la falta de capacidad del conjunto de individuos, en razón de la máxima *universi consentire nos possunt*.

Estas distintas posiciones doctrinarias asumidas en esta materia, son el resultado de las interpretaciones realizadas por los estudiosos del derecho a los textos romanos.

En una etapa posterior, los glosadores o primeros comentaristas del *corpus juris civiles* romano de la Edad Media, no fijaron una posición firme al respecto. Señala Mestre, A. (s.f.) reseñado por Núñez, E. (1999), que los glosadores no pudieron formarse una idea suficientemente clara del tema, puesto que: “Estaban demasiado cerca de las fuentes romanas, y, en ese sentido, la esclavitud de los textos, les impidió sacar todo el partido posible del fondo de sus ideas, y construir un sistema jurídico que se armonizase a la vez con la letra de la ley y con las exigencias de la vida jurídica” (p.70).

En el Derecho Canónico, el estudio de la personalidad jurídica de los entes colectivos no tuvo mucho desarrollo. Al respecto, indica Núñez, E. (1999), lo siguiente:

“El estudio de la mayoría de los jurisconsultos, estuvieron (sic) dedicados a examinar y analizar la acción del cristianismo en relación con el individuo, lo que conlleva necesariamente a pensar que solamente se ocuparon en esta etapa, de los derechos individuales” (p. 71).

Por esta razón, el aporte del Derecho Canónico al tema de la personalidad jurídica de los entes morales y su responsabilidad fue muy pobre. Sin embargo, con los postglosadores se puso nuevamente de manifiesto la tradición del Derecho Romano y su estudio, por ello, la esencia de la *universitas* es reconocida y retomada. Para los postglosadores, la personalidad de la agrupación es una ficción, es por ello, nos enseña Núñez, E. (1999), “que fundamentada en una ficción jurídica, la *universitas* es diferente en cuanto a su virtualidad, del acervo de aquellos individuos que la integran” (p.75).

Con razón, señala Mestre, A. (s.f.) que la teoría de Bartolo, que admitía a la vez la idea de la ficción de la persona moral y su responsabilidad penal, dominó aún, puede decirse hasta nuestro siglo.

Finalmente, vale la pena mencionar que fueron sobre todo los criminalistas italianos del siglo XVI, quienes ejercieron una influencia considerable en el desarrollo de normas relativas a las personas colectivas y sus responsabilidades. En efecto, en la Francia antigua la Ordenanza de 1670, precisa las maneras de procesar a las distintas personas que pueden ser perseguidas y sancionadas, y establece en uno de sus títulos el procedimiento penal contra los cuerpos y comunidades. Por ello, los autores de esa época, conciben y aprecian a la comunidad como un ente distinto completamente de sus integrantes y por tanto es considerada como una persona autónoma equiparable a los individuos (Núñez, E. 1999).

Es evidente, que la evolución del pensamiento jurídico en relación a la personalidad jurídica de los entes morales, ideales o societarios, ha sido producto de la influencia de las distintas etapas históricas brevemente comentadas y las diversas teorías que a continuación se reseñan, se han producido por la presencia de estas agrupaciones en la vida social o comercial como titulares de relaciones jurídicas determinadas.

Las teorías sobre el reconocimiento de personalidad jurídica a los entes de naturaleza ideal, son según Morles, A. (1987), la teoría de la ficción, la teoría de los derechos sin sujeto y la teoría de la realidad de la persona jurídica. Por su parte, Núñez, E. (1999), señala además de las tres anteriores, a la teoría

de la voluntad legal y la teoría de los destinatarios. Estas cinco diferentes teorías sobre la personalidad jurídica de las personas morales que son perfectamente aplicables a las sociedades anónimas, han sido igualmente expuestas por Mestre, A. (s.f.) con magistral claridad.

1. La Teoría de la Ficción

Esta teoría, como indican Morles, A. (1987) y Acevedo, B. (1967), con antecedentes en el Derecho Canónico y que dominó en la ciencia jurídica durante toda la Edad Media como bien apunta Mestre, A. (s.f.), tiene a su máximo exponente en el autor clásico Savigny, C. (1840) y puede ser resumida en los términos siguientes: “persona es todo ente capaz de obligaciones y derechos; solo los entes dotados de voluntad pueden tener derechos; en consecuencia, la subjetividad jurídica de las personas colectivas es el resultado de una ficción, pues tales entes carecen de albedrío” (Morles, A. 1987 p.450).

De acuerdo con esta teoría de la ficción, cuyo genuino representante como antes se indicó es Savigny, C. (1840), únicamente el hombre individual es quién está dotado por la naturaleza de aptitud para ser sujeto de derechos y de personalidad, ya que solo el hombre tiene voluntad. Por ello, concluye el citado autor que la personalidad jurídica de los entes morales o societarios –

y de allí se deriva el nombre de esta teoría - es una ficción creada por el ordenamiento jurídico para establecer objetivos prácticos y que sólo tiene eficacia en el campo del derecho.

En este mismo orden de ideas, Núñez, E. (1999) asienta que: "Savigny y otros admiten en forma simple, que el derecho supone la existencia de un sujeto artificial, que suple ficticiamente la ausencia de un sujeto real de derechos" (p.186).

Por su parte, Acevedo, B. (1967) al explicar esta teoría, señala que las personas jurídicas no existen sino ficticiamente y para fines jurídicos específicos con capacidad artificial. Por ello, el derecho reconoce como personas jurídicas a estas entidades mediante una ficción para poder ser sujetos de derecho y obligaciones.

La objeción mas importante a esta teoría es que elude la realidad, ya que tales entes, ordenados conforme a la ley y sus estatutos realizan una actividad para la cual fueron constituidas y reconocidas por una autorización del Estado. Admitir la ficción sería permitir que estos entes puedan eludir su responsabilidad civil o comercial y se en consecuencia inimputables (García, H, 1985).

2. Teoría de la Voluntad Legal

Esta teoría desarrollada por el jurista Michoud, M. (1895), representa un avance respecto de la teoría de la ficción y afirma que la persona moral no es un ser puramente ficticio. En efecto, a la persona jurídica le falta la voluntad natural, por lo tanto lo procedente es que la ley le asigne una voluntad legal.

Desde el momento en que la ley le reconoce a la persona jurídica una voluntad legal, esa voluntad puede oscilar entre lo lícito o lo ilícito. Lo que le falta a la persona moral es una voluntad natural, asignándole la ley una voluntad legal, la cual está constituida por la voluntad combinada de sus representantes u órganos, manifestándose en diversas formas (Núñez, E. 1999).

La voluntad de la persona jurídica proviene de la ley y es ella, quien coordina, unifica y organiza las voluntades manifestadas por varias personas ya existentes que abdican una parte de su personalidad, en provecho del nuevo sujeto de derecho que pretenden crear (Mestre, A. s.f.).

Por cuanto esta teoría no difiere mucho de la teoría de la ficción, las críticas realizadas a ésta son igualmente aplicables a la teoría de la voluntad legal.

3. Teoría de los Derechos sin Sujetos

Esta teoría como indica Acevedo, B. (1967) surgió de los civilistas y fue asumida por la insuficiencia de las ficciones para explicar la realidad del derecho. En efecto, Núñez, E. (1999) citando a Mestre, A. (s.f.) expresa que: “los que tomaron ese partido de los derechos sin sujeto, respetan por el contrario, el estado de hecho que observan y reconocen la existencia de patrimonios que no corresponden a nadie, pero modifican el principio jurídico según el cual no hay derechos sin sujetos, admitiendo contra lo que pudiera suponerse, derechos que no residen en un sujeto” (p. 188).

Por su parte, Morles, A. (1987) resume la teoría en los siguientes términos:

“Los patrimonios se dividen en dos categorías: patrimonios personales y patrimonios de destino (afectados a un fin). El patrimonio personal pertenece a un sujeto, mientras el patrimonio de destino, aunque no pertenece a nadie en particular puede estar adscrito a una finalidad y puede ser titular de derechos” (p. 451).

El mismo Morles. A. (1987) sintetiza la crítica esencial a esta doctrina así: “... no pueden existir derechos sin sujetos. Por otra parte, la oposición de los patrimonios en razón de su finalidad es artificial, pues también los patrimonios personales están adscritos a un fin” (p.451). Por ello, refiere

Núñez. E. (1999), que esta teoría ha caído en descrédito hasta su paulatina desaparición y no necesita mayor desarrollo.

4. Teoría de los Destinatarios

Esta teoría surge igualmente, como una reacción a la teoría de la ficción. Se piensa que solo los seres reales pueden ser sujetos de derechos, por tanto no se admite la realidad de la persona moral. Solo a quienes está destinado el derecho, son los verdaderos titulares del mismo, los que se beneficiarán con él, vale decir en cuanto a las corporaciones, los miembros del grupo (Núñez, E. 1999).

En efecto, de acuerdo con esta teoría los verdaderos sujetos de derecho de una persona moral son sus miembros, puesto que ellos son los beneficiarios y destinatarios de la utilidad que el patrimonio pueda rendir, de manera que la persona jurídica sería un sujeto aparente que oculta a los verdaderos (García, H. 1985 p. 145).

Según Mestre, A. (s.f.) esta teoría sostiene que los seres colectivos considerados *ut universitas*, no pueden ser titulares de derechos y una persona que no es capaz de ser sujeto de derechos no es persona.

El citado autor, critica esta teoría por cuanto “es un evidente desacierto identificar destinatarios y titulares de un derecho” (p.190).

5. Teoría de la Realidad o de la Voluntad Real

Esta teoría totalmente contrapuesta a la de la ficción, se basa en los siguientes principios: a) el concepto de persona no coincide con el de hombre, sino que se identifica con el sujeto de derechos, b) es preciso ampliar el concepto de sujeto extrayéndolo del ámbito del derecho privado para llevarlo a la esfera del derecho público, c) todas las personas jurídicas públicas o privadas son realidades.

En efecto, las personas jurídicas son entes reales con individualidad propia y desligada de los miembros que la componen (Acevedo, B. 1967). Como consecuencia de lo anterior, Núñez, E. (1999) comenta que las entidades colectivas son personas reales, “formadas por hombres reunidos y organizados en una existencia corporativa, que tiende a la consecución de fines que trascienden de la esfera de los intereses individuales, ... este ente colectivo, es un organismo social dotado a semejanza del hombre, de una potestad propia de querer y, por tanto, capaz de ser sujeto de derechos” (p.191).

Los entes colectivos tiene personalidad jurídica propia con una base real y concreta, es decir, no se trata de una ficción. Estas entidades colectivas por si solas, constituyen una individualidad diferente frente a las personas físicas o naturales coincidentes en la razón de su existencia y los fines que persiguen en su constitución (Núñez, E. 1999 p. 28).

Morles, A. (1987) por su parte, señala que:

“La personalidad es una consecuencia del orden jurídico, es decir, cuyo nacimiento proviene del derecho objetivo. Tan necesario es el reconocimiento legal de la personalidad para los entes colectivos como lo es para la persona natural....La atribución de capacidad jurídica es facultad del ordenamiento jurídico y cuando se otorga a las colectividades humanas, simplemente se está reconociendo realidades, ya se trate de colectividades naturales o de sociedades establecidas voluntariamente” (p.452).

Por todo lo anterior, la teoría de la realidad asume que los entes colectivos son organismos sociales dotados tanto como el hombre, de una potestad propia de querer y con capacidad para ser sujetos de derecho. La corporación está sobre y no fuera de la colectividad de personas que la forman. Este ente tiene voluntad propia que no es la suma de varias voluntades separadas, sino una voluntad común de todos. De allí surge que los administradores no son representantes de la persona ideal sino órganos de ella.

Todas estas teorías concuerdan como lo señala Bajo, M. (1987), en que “la persona jurídica es un ente - distinto de la persona física - capaz de ser sujeto de derechos o deberes y de ser centro de imputación de efectos jurídicos” (p.409).

Sin embargo, estas teorías se separan entre sí en cuanto a la posibilidad que tienen las personas jurídicas de cometer hechos delictivos y por tanto, de ser sancionadas penalmente. Por ello, refiere Gabaldon, L. (1978), que “es cuestión polémica, desde mucho tiempo atrás, la admisibilidad doctrinaria de una responsabilidad penal de la persona jurídica” (p. 16).

Hechas las consideraciones anteriores, nos inclinamos por la teoría de la realidad para explicar la naturaleza jurídica de los entes morales y con ellos a la sociedad anónima, puesto que como sostiene García, H. (1985), la personería es el sello jurídico que corresponde a los entes naturales como el hombre y las entidades jurídicas, que en el fondo, son la expresión de un derecho natural del hombre, el derecho de asociación.

B. EFECTOS Y CONSECUENCIAS DEL RECONOCIMIENTO DE LA PERSONALIDAD JURIDICA

Por cuanto la personalidad jurídica es una creación del derecho, comenta Egaña, M. (1984) que será el derecho el que regulará y determinará sus perfiles y características. En ese sentido, las personas jurídicas y concretamente las sociedades anónimas, adquieren desde que se constituyen como tal, identidad propia, nacionalidad, domicilio, patrimonio propio y separado de las personas naturales que la integran o componen y capacidad propia.

Por ello, una vez reconocida la personalidad jurídica a una sociedad anónima, surge la contraposición entre las personas que la crean o integran y la propia sociedad y de allí, se derivan numerosas consecuencias. (Aguilar J. 1987).

En primer lugar, la sociedad anónima como persona jurídica tiene identidad propia, distinta de las de sus creadores o integrantes. Señala Aguilar J. (1987) que “esa identidad propia contiene signos de identificación como el nombre o denominación social, domicilio o sede social y nacionalidad” (p. 385).

En segundo lugar, apunta Aguilar, J. (1987) que la sociedad anónima como “persona jurídica tiene patrimonio propio” (p.386) y en consecuencia, los bienes de esa entidad mercantil pertenecen a ella y no están en comunidad con sus creadores o integrantes. En idéntico sentido se pronuncia el destacado mercantilista Vivante, C. (1930). Por su parte, Morles, A. (1987) va mas allá, al sostener una autonomía patrimonial de las sociedades anónimas, “porque éstas responden de las obligaciones sociales únicamente con sus bienes y con exclusión de los socios” (p.460).

En tercer lugar, la sociedad anónima tiene capacidad jurídica propia para realizar los actos que sean necesarios para la consecución de su fin propio y específico. Modernamente, no se discute la capacidad delictual civil de la sociedad anónima, quien puede ver comprometida su responsabilidad civil. Sin embargo, de acuerdo con una sentencia de vieja data, de la Corte Superior Segunda en lo Penal de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda, las personas jurídicas carecen de capacidad delictual en la esfera del derecho penal y por tanto no pueden ser sujetos del proceso penal. En dicha sentencia, se lee lo siguiente:

“En efecto las personas morales no son capaces de cometer infracciones penales, y por consecuencia no se logra concretar su responsabilidad hasta el punto de castigarlas con penas. Atinente a esta cuestión cabría recordar lo que es un lugar común dentro de la problemática de la imputabilidad, es decir,

que exclusivamente el hombre puede cometer delitos.”
(Sentencia del 9 de septiembre de 1959).

Esta jurisprudencia, no tiene vigencia en la actualidad y ha sido rebasada por la realidad normativa venezolana, ya que existen algunas disposiciones legales que le atribuyen capacidad delictual penal a las personas jurídicas.

En cuarto lugar, la sociedad anónima en tanto sujeto de derecho distinto de las personas que lo integran, constituye un ente autónomo desde su período de desarrollo hasta su liquidación, tiene contenido real y voluntad propia con medios destinados a conseguir un fin propio (Vivante, C. 1930).

Por ello, el reconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades anónimas supone la existencia de una voluntad autónoma del grupo, distinta de la de sus miembros. En ese mismo sentido, Mestre, A. (s.f.) afirma tajantemente que la esencia de toda agrupación es la voluntad.

Resulta oportuno citar al maestro Vivante, C. (1930) quien en síntesis señala:

“Las sociedades mercantiles tiene una existencia jurídica autónoma, están provistas de un organismo administrativo dirigido por la voluntad social, tienen responsabilidad jurídica y económica propia, poseen domicilio, que es el centro de sus negocios, un nombre que pueden defender de toda usurpación y un patrimonio que se halla destinado a una finalidad propia. Ellas figuran como comerciantes, como contribuyentes, hasta

como electores en aquel campo de las Cámaras de Comercio en que desenvuelven sus intereses y figuran como demandantes y demandadas en juicios para sostener sus propio derechos” (p. 21).

En ese mismo sentido, afirma Gabaldón, L. (1978), que es irrefutable que la persona jurídica, en cuanto titular de derechos y expectativas, es susceptible de gozar de iguales prerrogativas que la persona física.

Por ello, se admite en forma pacífica la eficacia de la intervención de entes colectivos en la vida jurídica y le corresponde al derecho, entonces, regular y limitar dicha voluntad para ponerla en armonía con el medio social y sancionarla en caso de incumplimiento. De manera que una de las principales consecuencias de la personalidad jurídica a la sociedad anónima es el reconocimiento de su voluntad societaria.

C. RELACION JURIDICA DE LA SOCIEDAD ANONIMA CON SUS ADMINISTRADORES

La importancia de los administradores en el derecho societario de hoy, ha dominado el tema de las sociedades anónimas, ya que su régimen de facultades, designación, revocación, competencia y estructura constituyen materias ampliamente debatidas por la doctrina y han sido objeto de innumerables decisiones judiciales.

La doctrina jurídica tradicional explicaba la relación jurídica entre la sociedad anónima y sus administradores a través de la existencia de un contrato. Este contrato podía ser un arrendamiento de servicios o un mandato, siendo este último el de explicación mas satisfactoria (Morles, A. 1987).

En Venezuela, comenta Marquéz, V. (2002) que José Loreto Arismendi “sostenía que los administradores eran mandatarios de la sociedad, partiendo para ello de la calificación que les da el propio artículo 243 del Código de Comercio” (p.22).

Por ello durante algún tiempo, indica Goldschmidt, R. (1985) se sostuvo que los administradores tenían el carácter de mandatarios o representantes de las sociedades. Sin embargo, la doctrina del mandato fue objeto de contundentes críticas entre las cuales están las siguientes: a) Los poderes de gestión de los administradores exceden a los del mandatario; b) Los administradores pueden y deben resistir las decisiones ilegítimas de la asamblea; y c) La sociedad es un mandante peculiar que no puede cumplir por si mismo la gestión que encomienda al mandatario. (Morles, A. 1987). Por ello, esta tesis cayó en descrédito tanto en el derecho venezolano como el derecho comparado.

La doctrina se ha planteado igualmente, si la relación entre la sociedad anónima y sus administradores puede ser un contrato de trabajo, lo cual en definitiva, como comenta Acedo, M. (1985), será una cuestión de hecho que dependerá de la existencia de elementos que configuran al contrato de trabajo, tales como: servicios prestados, remuneración y relación de dependencia.

Una reciente decisión del Tribunal Supremo de Justicia en Sala de Casación Social, se pronunció en el sentido que no existe relación de trabajo ni vínculo de laboralidad entre una Institución Bancaria y su Presidente, por no existir subordinación. (Sentencia “Inverbanco” del 12 de junio de 2001).

No obstante, hoy en día es prácticamente doctrina unánime, la teoría orgánica que afirma -mediante la analogía entre los órganos del cuerpo humano y los de las agrupaciones- que tanto la asamblea como los administradores son órganos de la sociedad (Goldschmidt, R. 1985). En efecto, las sociedades anónimas como seres inmateriales y distintos de los miembros que la forman, necesitan órganos para actuar en el mundo jurídico exterior. Estos órganos, entendidos como medios para realizar una acción o una función, son fundamentalmente de dos clases, a saber: los que sirven para expresar su voluntad y otros mediante los que obra (Mestre, A. s.f.). Por ello, los factores mercantiles a pesar de las amplias facultades que para

obrar y actuar en nombre de la sociedad anónima tienen, no pueden sin embargo ser considerados como órganos de la sociedad, debido a que no forman parte integrante de los Estatutos Sociales, sino que sus atribuciones y facultades derivan de un mandato o poder.

Esta doctrina orgánica, ha encontrado eco en la jurisprudencia patria, en sentencia del 28 de agosto de 1982 y reiterada en otra de fecha 9 de agosto de 1991, al fallar la extinta Corte Suprema de Justicia en Sala Civil así:

“La junta Administradora no es sino un órgano de la sociedad constituida por personas que la integran”

Según la teoría orgánica, dada la imposibilidad de las personas jurídicas de manifestarse por si mismas, ellas deben hacerlo a través órganos o personas físicas. Esta teoría permite considerar como acto de la persona jurídica el acto realizado por el órgano, de forma tal que el acto del órgano se le imputa a la persona jurídica. Por tanto, cuando el órgano actúa se entiende que es la persona jurídica quien está actuando (Márquez, V. 2002).

En idéntico sentido se pronuncia Molero, C. (1995) cuando afirma que: “dado que la única forma de manifestarse la persona jurídica en el tráfico jurídico es a través de sus órganos, debe entenderse que todo lo realizado por éstos como tales, ha sido realizado por aquella” (p.63). Por ello, la actuación de los

órganos de la sociedad anónima a través de personas naturales, es a la postre, la actuación de la propia sociedad.

Cabe por ello afirmar, que mientras el mandatario o representante obra por si mismo aunque por cuenta del representado, la actuación del órgano, encarna en cierto modo la voluntad de la persona jurídica, de forma tal que la sociedad anónima obra por medio de sus órganos necesarios o estructurales: los administradores.

Y finaliza Márquez, V. (2002) con una frase digna de ser citada: “el órgano no es algo ajeno a la persona jurídica, sino el vehículo a través de la que ésta quiere y actúa “(p.24).

CAPITULO II
TEORIAS EN RELACION A LA RESPONSABILIDAD PENAL
DE LAS SOCIEDADES ANONIMAS

Las teorías sobre la personalidad jurídica de las sociedades anónimas analizadas en el Capítulo anterior, tienen gran influencia sobre la teoría del delito corporativo o responsabilidad penal de las sociedades anónimas, toda vez que la concepción que se tenga sobre la naturaleza ficticia o real de la sociedad anónima y de la existencia o no de voluntad propia, serán elementos condicionantes para las soluciones que se han de adoptar en esta materia. En ese orden de ideas, la responsabilidad penal de las sociedades anónimas está íntimamente vinculada con la teoría que se siga en cuanto a su naturaleza jurídica.

Por ello, seguidamente se analizan las distintas posiciones doctrinales sobre la responsabilidad penal de los entes morales *lato sensu*, reconducidos a la sociedad anónima y su influencia en el derecho positivo.

**A. ANTECEDENTES DOCTRINALES DESDE EL DERECHO PENAL
COMUN HASTA EL DERECHO TRIBUTARIO PENAL**

Existen dos grandes grupos en esta materia, unos que - desde los tiempos

del derecho romano como comenta Gabaldón, L. (1978) - sostienen la irresponsabilidad penal de la sociedad anónima en base al axioma *societates delinquere non potest*. Por otra parte, están los que justifican las sanciones penales de las sociedades anónimas en base al principio que no hay acto delictivo sin voluntad criminal.

Para la doctrina clásica, el derecho penal tiene que ver con el hombre natural, un ente pensante y con voluntad propia y siendo la sociedad anónima un ente ficticio, está por consiguiente, fuera del derecho penal. Para esta doctrina, el planteamiento se hace en términos del derecho penal individualista o principio de la personalidad de la pena, que la Revolución Francesa consagró como identidad del delincuente y del condenado y que el derecho penal moderno enuncia como el principio de la personalidad individual de la pena (Acevedo, B. 1967).

Los principales razonamientos de esta doctrina son los siguientes: a) El hombre es el único que puede realizar una manifestación voluntad, b) La punibilidad de las personas jurídicas y específicamente de las sociedades anónimas está en pugna con el principio jurídico de la personalidad de la pena, ya que no es posible castigar por el hecho de otro, c) Responsabilizar penalmente a la sociedad anónima es inútil porque la pena privativa de libertad, la mas importante del derecho penal, no puede aplicárseles.

La tesis de la irresponsabilidad penal de las sociedades anónimas, ha sido sostenida por los penalistas de la escuela clásica y de la Terza Scuola, entre ellos están los autores que de seguidas se mencionan.

Para Maggiore, G. (1971) el concepto de culpa es estrictamente personal y la única personalidad verdadera, no ficticia es la del hombre como individuo. Por su parte, Pessina, E. (1936) comenta que la responsabilidad de las sociedades anónimas puede ser a lo sumo de naturaleza civil, pero nunca de carácter penal porque las penas están hechas para ser aplicadas sobre los individuos.

Jiménez de Asúa, L. (1945) afirma que no es posible hablar de dolo - como elemento característico de culpabilidad - en la persona jurídica, por cuanto ella no puede ser penalmente responsable, en consecuencia para el citado autor la persona jurídica no puede delinquir.

Señala Gómez, E. (1939) que solo las personas de existencia real pueden ser sujetos activos de delito, aunque algunos pretendan que puedan serlo también las sociedades anónimas. Por su parte, Soler, S. (1970) asienta que es contrario a toda tendencia, extender formas de responsabilidad penal a grupos sociales en conjunto o a afirmar la posibilidad de imponer penas sobre personas no individuales.

Bonzón, J. (1993), en concordancia con lo señalado por De la Rúa, J. (1980) opina que en el derecho penal o criminal solo el hombre puede ser delincuente. Cuando el hombre actúa por medio de ciertas entidades de derecho concebidas como sujetos ideales, la responsabilidad sigue siendo individual, sin perjuicio que el Estado correlativamente, establezca a su vez medidas en relación a tal sujeto ideal como manifestación de política de prevención que tienda a regular el manejo y funcionamiento de los entes ideales.

Todas estas opiniones doctrinales han perdido terreno y hoy la persona jurídica delincuente es reconocida por muchos juristas y es asimismo recogida por el derecho positivo comparado y sancionada por legislaciones en muchos países, en base al principio que no hay acto delictivo sin voluntad criminal (*actus non facit reum nisi mens rea*).

La Escuela Germánica construye la responsabilidad penal corporativa sobre una amplia tradición de responsabilidad colectiva o familiar. Así, Von Liszt, F. (1916) rebate el axioma *societas delinquere non potest* y ubica a las sociedades como sujetos de delito. Señala el referido autor, que el Derecho Imperial al conferirle capacidad jurídica a los entes ideales, se basa en hechos de la vida real y no en meras especulaciones, puesto que aquellas

pueden, como los individuos, realizar manifestaciones de voluntad capaces de producir trascendencia jurídica.

La Escuela Francesa cuyo autor mas representativo es Aquiles Mestre (s.f.), sostiene como igualmente lo señala Acevedo, B. (1967) que el delito corporativo genera una doble responsabilidad, a saber, la de los individuos (miembros, administradores, etc.) que con su participación activa o pasiva hicieron posible la comisión del ilícito.

Sostiene el autor argentino Aftalión, E. (1958) que el florecimiento de la vida corporativa ha colocado al Estado en la situación de tener que luchar por el predominio con grandes corporaciones, *holdings* y consorcios y por tanto, se hace necesario responsabilizar penalmente a las sociedades anónimas.

Por su parte, Cueto. J. (1944) citado por Acevedo, B. (1967) considera en forma conjunta y desde un mismo punto de vista, los problemas de la responsabilidad civil y penal de las personas jurídicas. La cuestión, es una cuestión de voluntad. La misma tesis que sirvió para que, se admitiera la responsabilidad civil de las personas jurídicas, debió servir igualmente para considerar el problema de su responsabilidad penal.

En idéntico sentido se pronuncia otro reputado autor, al señalar que las personas jurídicas son capaces de realizar actos voluntarios y tal capacidad, reconocida por el Derecho Civil, debe necesariamente, extenderse al Derecho Penal, porque las condiciones de su capacidad de obrar en materia penal, no son fundamentalmente distintas (Von Liszt, F. 1916)

Concluye Acevedo, B. (1967) al afirmar que “es posible aplicar una sanción penal a una persona jurídica, y ello significa estrictamente imponer coactivamente una determinada conducta que se refiere a la persona jurídica como centro de imputación de normas, y que será cumplida y sufrida por las personas físicas designadas de un modo mediato por el ordenamiento jurídico” (p. 119).

B. LA RESPONSABILIDAD JURIDICA DE LA SOCIEDADES ANONIMAS

Las sociedades anónimas como sujetos de derecho, están sometidas en su actuación al ordenamiento jurídico positivo y en consecuencia, su conducta puede ser objeto de valoración ulterior, dando lugar a la aplicación de sanciones o penas, en el marco civil o mercantil, administrativo, penal y tributario penal. Por tanto, la capacidad de obrar que cada una de estas ramas del derecho le reconozca a la sociedad anónima, será la medida que

determinará el alcance de la responsabilidad de éstas y la posibilidad que sobre ellas recaigan las sanciones o penas que el ordenamiento jurídico establece en caso de incumplimiento. Por tanto, también aquí la capacidad de la sociedad anónima y su responsabilidad, están íntimamente vinculadas con las teorías sobre su naturaleza jurídica.

1. La Responsabilidad Civil y Mercantil

Todas las teorías sobre la personalidad jurídica de las sociedades anónimas admiten la responsabilidad contractual civil y mercantil. En efecto, la responsabilidad en este ámbito es de carácter eminentemente patrimonial, que persigue el resarcimiento o compensación de un daño causado mediante la reparación del mismo a través del cumplimiento de una prestación a cargo del patrimonio del causante (Maduro, E. 1986).

De acuerdo con la teoría orgánica, las personas naturales son capaces o incapaces de hecho o de derecho. En cambio, las sociedades mercantiles capaces en derecho nunca pueden ser incapaces de hecho, porque ellas no pueden actuar sino a través de sus órganos o representantes legales (García, H. 1985). Por tal razón, las sociedades anónimas son plenamente responsables por los actos de sus administradores o representantes, mientras estos actúen dentro de los límites de sus atribuciones y facultades.

Y, contrariamente, si los administradores o representantes - incluso los factores mercantiles - actúan fuera de los límites de sus facultades excediéndose en las mismas, la sociedad anónima no tendrá responsabilidad alguna y en estos casos responderán personalmente respecto de terceros de buena fe, los administradores o representantes que hayan actuado en exceso de sus atribuciones.

Por tanto, se sostiene que las sociedades anónimas tienen voluntad propia y son capaces en derecho porque ellas actúan por medio de sus órganos o representantes legales y en consecuencia, tendrán plena responsabilidad civil y mercantil por los actos y contratos que celebren dentro del ámbito de sus competencias y atribuciones.

Nadie duda hoy, que las sociedades anónimas son responsables civil y mercantilmente y en por ello, pueden ser atacadas en sus patrimonios para el resarcimiento de los daños y perjuicios causados.

Asimismo, consideramos que las sociedades anónimas también tendrán responsabilidad civil extracontractual (delito civil) por hechos ilícitos, como la tiene es Estado que es evidentemente, una persona jurídica con personalidad jurídica reconocida por la ley.

2. La Responsabilidad Administrativa

La mayor parte de la doctrina, incluso aquella que niega a las sociedades anónimas el carácter de sujeto de derecho penal por no ser susceptible de imputabilidad y culpabilidad, admiten sin vacilar la capacidad de las sociedades anónimas para ser sujetos activos de infracciones administrativas y sujetos pasivos de sus sanciones administrativas (Nieto, A. 1994). De manera que, esta ambigüedad deja en entredicho a las teorías del derecho penal individual.

Por ello en la actualidad, prácticamente todos los derechos positivos admiten que las sociedades anónimas son responsables y pueden ser sancionadas administrativamente.

Comenta Nieto, A. (1994) que históricamente la irresponsabilidad de las personas jurídicas se debió a la imposibilidad de hacer efectivas las penas impuestas cuando éstas eran de índole personal, como la privación de libertad, la pérdida de la vida o los castigos corporales, pero cuando se trataba de penas de otra índole, que podían ser satisfechas por la persona jurídica, no se ponía obstáculo a su responsabilidad.

Esto induce a pensar que la responsabilidad administrativa se establece no en base a la culpabilidad sino en función de la capacidad de soportar la sanción administrativa o, como lo señala Nieto, A. (1994) en forma por demás simplista: “responsable no es el culpable sino el que puede pagar” (p. 359).

De acuerdo con Bajo, M. (1987), “el derecho positivo prevé sanciones a imponer a las personas jurídicas, fundamentalmente la multa, y que, incluso, tales sanciones pueden aparecer en leyes penales ... En realidad, en estos casos no nos encontramos con auténticas penas, sino con sanciones administrativas o medidas de seguridad” (p.404).

En consecuencia, la sanción administrativa - la multa principalmente - puede perfectamente ser cumplida por una sociedad anónima, la cual tiene un patrimonio propio del que puede libremente disponer para tal fin. Por ello, para el derecho administrativo sancionador tanto las personas naturales como las jurídicas y dentro de ellas las sociedades anónimas, responden por los ilícitos administrativos cometidos.

3. La Responsabilidad Penal Común

La responsabilidad penal de las sociedades anónimas es uno de los temas

mas controvertidos del derecho. Por ello, para algunas teorías no cabe la posibilidad de hablar de responsabilidad criminal de estas sociedades y en general, de ningún ente colectivo. En efecto, el principio penal clásico de *societas delinquere non potest*, asentado como lo señala Bajo, F. (1987), citado por Zornoza, J. (1992), en base a la carencia de capacidad de acción y de culpabilidad de las personas jurídicas o como consecuencia de la personalidad de la pena, explica que no exista en el derecho penal una responsabilidad colectiva.

En efecto, Arteaga, A. (1997), expresa que “la norma penal se dirige a los individuos imponiéndoles la obligación de ajustar su comportamiento a las exigencias del derecho” (p.25). En el mismo sentido, De Miguel, I. (1981), se pronuncia en estos términos: “El sujeto activo del delito no puede ser otro que el hombre, el ser humano” y la justificación de su posición consiste en que “la persona jurídica en sí no tiene capacidad para delinquir, no es imputable” (p. 211).

Una de las razones que se han argumentado para decir que las personas jurídicas no son responsables penalmente es el relativo a la pena privativa de libertad, ya que sin duda alguna esta es considerada la pena principal, por eso, autores como Zornoza, J. (1992), expresan que “las soluciones mas avanzadas en el derecho comparado se inclinan por considerar autores de

las conductas descritas en el tipo a las personas físicas que actúan como órganos con poderes de representación, o como miembro de tales órganos, de las personas jurídicas, imponiendo a éstas, como sanción accesoria una multa pecuniaria” (p.182).

De otra parte, se afirma que si la sociedad anónima tiene capacidad para contratar y obligarse contractualmente, puede realizar acciones leoninas, fraudulentas, dolosas y por ende criminales. Von Liszt, F. (1916) considera que la responsabilidad penal de la sociedad anónima no solo es posible sino conveniente porque jurídicamente las condiciones de la capacidad de obrar en materia penal no son esencialmente distintas de las exigidas por el derecho civil o el derecho público.

La responsabilidad delictual requiere como antecedente causal de una voluntad y las sociedades anónimas, la tienen. En efecto, existen un conjunto de normas que le atribuyen a la sociedad anónima capacidad de actuación y dentro de esa capacidad, se encuentra la de delinquir. Por ello para la teoría de la realidad, las sociedades anónimas son responsables penalmente.

La tendencia positivista comenta García, H. (1985) alude a los delitos que comenten las sociedades anónimas en el orden económico y se alarma con la impunidad de estos entes que en muchos casos, son verdaderos

testaferros. Por esta razón, el legislador acuciado por las exigencias de la realidad social, ha reconocido con mayor o menor extensión la responsabilidad penal de las sociedades anónimas.

En ese orden de ideas, la responsabilidad penal de las sociedades anónimas ha pasado de la teoría a la práctica y ha sido reconocida por la legislación y la jurisprudencia de muchos países, sobre todo en el derecho penal económico y el derecho penal fiscal del que hablaremos a continuación.

4. La Responsabilidad Tributaria Penal

La tesis tradicional del derecho penal común, ya ha sido superada por la doctrina tributaria penal, debido entre otras cosas a la autonomía didáctica y científica del derecho tributario, lo cual ha permitido crear figuras jurídicas con sentido y alcance diferente a las del resto del derecho (García, H. 1985 p.163).

Así las cosas, la responsabilidad tributaria penal que se le atribuye a las sociedades anónimas, debe ser como lo indica Gurfinkel, L. y otro (1993), “analizada independientemente de la que les pueda caber en el ámbito del derecho civil y en el derecho penal común” (p. 52).

Hoy en día como lo afirma Giuliani, C. (1997), “la mayor parte de la doctrina se pronuncia a favor de la responsabilidad de las personas colectivas” (p.702). Ello se debe a que si éstas tienen autónoma capacidad como sujetos de obligaciones tributarias, indudablemente que deben tener capacidad tributaria penal.

En idéntico sentido se pronuncia Jarach, D. (1980), al expresar que “las personas jurídicas son imputables por las infracciones fiscales y las sanciones pueden ser impuestas a ellas” (p. 282).

En efecto, la personalidad jurídica de las sociedades anónimas supone como lo advierte Mestre, A. (s.f.) “una voluntad autónoma distinta de la de sus miembros” (p. 135). Es por ello, que estas sociedades poseen voluntad propia y es precisamente eso, lo que las convierte en sujetos pasivos del derecho tributario penal, con plena capacidad para cometer delitos fiscales y soportar las penas que la ley establece.

Finalmente, en las Segundas Jornadas Luso-hispanoamericanas de Estudios Tributarios celebradas en Santiago de Compostela en 1967, este tema, a pesar de la opinión del tratadista Sainz, F. (1967), quedó delimitado por Costa, V. y otro (1967) citado por Giuliani, C. (1997) en los términos siguientes: “En América Latina el problema de la responsabilidad penal

tributaria de las personas jurídicas, ya sean públicas o privadas, parece estar en la actualidad resuelto desde el punto de vista doctrinario y legislativo” (p. 704).

En efecto, el modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por el programa conjunto de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, acepta el principio de la personalidad de la responsabilidad por infracciones tributarias y el principio de la responsabilidad penal de las entidades colectivas, en cuanto a penas pecuniarias y agrega la posibilidad de aplicar sanciones al mismo tiempo a los representantes, gerentes o administradores por su conducta en la infracción. Estos principios sancionadores, sin embargo, se solapan con otros principios de igual rango, que evitan excesos y arbitrariedades en su aplicación por parte de los órganos encargados de su ejecución y ellos son, el principio que las infracciones tributarias requieren la existencia de dolo o culpa y el principio que la carga de la prueba en casos de ilícitos fiscales incumbe al fisco.

C. POSIBILIDAD QUE LAS SOCIEDADES ANONIMAS SEAN SANCIONADAS PENALMENTE

La sociedad anónima tiene una voluntad social y si esa voluntad es idónea para realizar negocios jurídicos y para cumplirlos, parece lógico que también sea capaz de realizar acciones ilícitas y que sea castigada por ellos. Mestre, A. (s.f.) señala que la agrupación - y agregamos nosotros la sociedad anónima – tiene voluntad propia y puede dirigir esa voluntad en diversos sentidos y nada impide especialmente, querer actos previstos y castigados por la ley penal.

No hay duda entonces, sobre el reconocimiento a la sociedad anónima de una voluntad societaria susceptible de delinquir, por lo que se entiende que les pueden ser aplicadas penas por la comisión de ilícitos de cualquier índole, inclusive tributarios (Wefte, C. 2002).

Por otra parte, tal como indica Zornoza, J. (1992), “la igualación de la capacidad de actuar de las personas físicas y jurídicas en el campo de las infracciones tributarias, con la consecuencia de que también estas últimas serán directamente autores y, por lo tanto responsables directos de las infracciones que les afecten” (p. 181), plantea una nueva dimensión sobre la capacidad delictual de las sociedades anónimas.

En ese sentido, el recientemente reformado Código Orgánico Tributario Venezolano establece en su artículo 90 lo siguiente:

“Artículo 90: Las personas jurídicas responden por ilícitos tributarios. Por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictiva de la libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan participado personalmente en la ejecución del ilícito.”

La disposición antes transcrita establece claramente la condición de sujeto de derecho tributario penal de las sociedades anónimas, a las cuales les son aplicables los principios del derecho penal común, entre ellos los siguientes: *nullum crimen nulla poena sine lege, nulla poena sine iudicio y nulla poena sine culpa*. Esta situación, nos ubica de inmediato en el análisis de la imputabilidad y culpabilidad de estos entes en el derecho tributario penal.

1. Imputabilidad de la sociedad anónima en el derecho tributario penal.

La imputabilidad constituye uno de los conceptos fundamentales del derecho penal que implica que un sujeto de derecho esté dotado de determinadas condiciones psíquicas que hacen posible que un hecho le pueda ser atribuido como su causa consciente y libre, por ello la imputabilidad presupone la responsabilidad del sujeto.

Para Jarach, D. (1980) la imputabilidad en el derecho tributario penal no se rige por los mismos principios que la imputabilidad en el derecho penal criminal. En efecto, ya hemos señalado que la autonomía del derecho tributario permite crear categorías propias e independientes de otras ramas del derecho y por ello, para el derecho tributario las sociedades anónimas son imputables por infracciones fiscales y lo son porque se les reconoce capacidad en el mundo jurídico tributario.

En consecuencia, como indica Weffe, C. (2002) las sociedades anónimas son consideradas centros de imputación de derechos y obligaciones y pueden exteriorizar la voluntad constitutiva del delito fiscal, por lo que pueden hacerse acreedoras de las sanciones y penas previstas por el ordenamiento jurídico tributario.

La teoría orgánica sirve para imputar jurídicamente a la sociedad anónima la actuación que realizan las personas físicas en ellas integradas (Nieto, A. 1994). Para autores como Gurfinkel, L. y otro (1993), el tema de la imputabilidad de las sociedades anónimas parece superado al señalar que “debe quedar claro que estos responsables por deuda ajena deberán cumplir las sanciones impuestas a las personas ideales, sólo en la medida en que estas resulten imputables por las infracciones que son juzgadas” (p.54).

Al hablar de este punto, señala Jarach, D. (1980) que “esta imputabilidad de las sociedades anónimas rige en lo referente a las multas, pero, no es aplicable en el caso de penas privativas de la libertad” (p.282). Habría que agregar que las sociedades anónimas también serán imputables de las demás penas que determine el ordenamiento jurídico tributario y que sean compatible con su naturaleza, tales como el comiso y destrucción de materiales utilizados para cometer el delito, la clausura temporal del establecimiento mercantil y la suspensión o revocación de registros y licencias para realizar determinadas actividades comerciales.

Esta imputabilidad corresponderá a la sociedad mercantil siempre que ella sea la beneficiaria del acto delictual fundamentalmente desde el punto de vista económico y que el acto ejecutado se realice dentro del marco de competencias del órgano que lo lleva a cabo (Gabaldon, L. 1978).

2. Culpabilidad de la sociedad anónima en el derecho tributario penal

El penalista Jiménez, L. (1945) define la culpabilidad como el reproche que se hace al autor de un concreto acto punible, al que le liga un nexo psicológico motivado, pretendiendo con su comportamiento, un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible, siempre que pudiera exigírsele un proceder conforme a

las normas. Por tanto, al hablar de culpabilidad se hace referencia al elemento subjetivo del delito, es decir al dolo o simplemente, la culpa (Jarach, D. 1980 p. 280).

Entonces, la culpabilidad en el delito corporativo fiscal supone la necesidad del dolo en la comisión de las infracciones fiscales. En efecto, la sociedad anónima será culpable cuando exista intencionalidad en la conducta ilícita realizada, manifestada por sus órganos societarios.

Así, en las Segundas Jornadas Luso-hispanoamericanas de Estudios Tributarios celebradas en Santiago de Compostela en 1967, se arribó a las siguientes conclusiones en esta materia: a) Con criterios de técnica jurídica apropiados a la estructura, y al modo de actuación de los entes colectivos – dentro de los cuales están las sociedades anónimas – parece posible y deseable la elaboración de una doctrina que defina y gradúe la manifestaciones dolosas y culposas de la voluntad social; b) La sanciones penales a los entes colectivos - incluidas las sociedades anónimas – no exigen la extensión al campo del ilícito tributario de la teoría de la responsabilidad objetiva, sino que puede encontrar fundamento en una reelaboración de la doctrina penal de la culpabilidad que integre en su ámbito, con técnicas adecuadas, el ejercicio de la voluntad social culpable.

De acuerdo con lo anterior, García, H. (1985) se ha opuesto rotundamente a la configuración de culpabilidad objetiva en los delitos tributarios, por cuanto ello choca con la regla *nulla poena sine culpa*. Para el citado autor, solo es admisible en los delitos fiscales la tipificación de la culpabilidad subjetiva, concretamente dolo o culpa.

Mas aún, comenta González, A. (2001), que "la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de seguridad jurídica, de respeto a la dignidad de la persona y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza" (p. 80).

Si partimos de la idea de considerar a las sociedades anónimas como autores de delitos entonces es imperativo establecer el grado de culpabilidad de las mismas. A eso hacía referencia Zornoza, J. (1992), al referir que la vigencia del principio *nulla poena sine culpa*, es aplicable también en el ámbito de las infracciones administrativas. Sin embargo, muchas infracciones administrativas - que no penales - están establecidas en base a la culpabilidad objetiva de forma tal que el análisis de la intencionalidad no es tomado en cuenta.

D. SANCIONES PECUNIARIAS Y PENALES

Con relación a este punto, es necesario hacer mención a la llamada responsabilidad colectiva, que no es otra cosa que sancionar por un mismo hecho a dos o mas personas distintas. Para Gabaldón, L. (1978), esta responsabilidad colectiva sería de imposible ejecución señalando que “La responsabilidad concurrente del ejecutor material debe ser descartada por vulnerar el principio de la unidad de infracción y de pena. El legislador puede optar por sancionar al cuerpo moral o al autor físico, según lo que estime mas conveniente; pero castigarlos conjuntamente por el mismo hecho equivale a imponer una doble penalidad, pues el acto es inescindible” (p.124).

En cuanto a las sanciones pecuniarias, apuntan Gurfinkel, L. y otro (1993), lo siguiente:

“Se parte aquí de la base de que si como las personas jurídicas son capaces de generar hechos económicos subsumibles en una norma tributaria, asumiendo obligaciones de igual naturaleza, también deben ser heridas en su patrimonio, mediante la aplicación de sanciones pecuniarias en caso de incumplimiento” (p. 53).

Pues bien, al quedar claro que las sociedades anónimas pueden cometer delitos fiscales y que éstos son imputados a ellas en virtud de la

intencionalidad derivada de la voluntad social o colectiva, y que como lo sostiene Núñez, E. (1999), las sociedades anónimas también pueden soportar las penas pecuniarias que acarrearán estos delitos tributarios, queda sin embargo, por resolver el aspecto de las penas privativas de libertad y otras sanciones penales.

Sobre este particular se pronuncia Rancaño, M. (1997), al afirmar “la ineptitud de las sociedades anónimas para ser objeto de sanciones penales” (p. 142). Esta afirmación no es del todo adecuada ya que existen sanciones penales aplicables a las sociedades mercantiles y demás entes incorporales, distintas a las penas privativas de libertad que si pueden aplicadas y soportadas por una sociedad anónima. Nos referimos por ejemplo al comiso de mercancía ilegales, la clausura temporal o definitiva de un establecimiento comercial, o la suspensión o revocación de licencias para ejercer el comercio o la industria, entre otras.

En cuanto a las penas privativas de libertad, indica García, H. (1985), que la pena de prisión por razones obvias no puede aplicarse a las personas que no sean de existencia física aunque ellas sean sujetos de derecho tributario y aún imputables desde el punto de vista tributario penal. Continúa el propio García, H. (1985), y señala que es por esa razón que la sanción privativa de libertad se aplica a las personas físicas que actúan como órganos de la

sociedad anónima. Ahora bien, estas penas restrictivas de la libertad sólo deben ser aplicadas a los representantes de las personas jurídicas que sobre la base de una autoría personal y directa, con lo cual se reafirma el elemento subjetivo de este tipo de ilícitos tributarios.

Para Mestre, A. (s.f.) la prisión es inaplicable a las personas morales, porque supone una violencia ejercida sobre el mismo cuerpo del condenado, elemento del que aquéllas carecen. Por ello, la pena restrictiva de libertad se traslada en forma sustitutiva a la persona física que efectivamente participó en la comisión del ilícito fiscal. Sobre este punto, Giorgetti, A. (1967), sostiene que “para los entes que tengan la calidad de personas jurídicas, la responsabilidad penal por las infracciones tributarias recaerá sobre las personas físicas que por ley o por estatuto deban intervenir en la relación jurídico-impositiva, mediante el cumplimiento de actos formales prescritos por la norma tributaria” (p.109).

Por mandato constitucional y legal, la norma punitiva debe fijar como lo indica Serrano, A. (1977), unos responsables concretos: Directores, gerentes, consejeros delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración” (p. 205).

Es por ello, concluye Mestre, A. (s.f.) que le corresponderá al derecho tributario penal, la institucionalización de nuevas penalidades acordes con la naturaleza de las personas jurídicas de naturaleza ideal, para crear de ese modo un verdadero derecho penal corporativo. En idéntico sentido, se pronuncia Acevedo, B. (1967), al decir que, las sanciones aplicables a las personas jurídicas, deben guardar la adecuación requerida con su naturaleza incorpórea.

En cuanto a las medidas de seguridad, pocos son los autores que han previsto la posibilidad de aplicar medidas de seguridad a las sociedades anónimas. Sin embargo Bajo, M. (1987), al respecto señala que “la ventaja de poder aplicarlas también a las personas jurídicas, dada la posibilidad de un juicio objetivo de peligrosidad en virtud del hecho cometido, las hace particularmente válidas en el derecho penal económico” (p.418).

CAPITULO III

NATURALEZA JURIDICA DE LA DEFRAUDACION TRIBUTARIA

Defraudar desde el punto de vista jurídico penal, equivale a causar un daño patrimonial injusto a través de una astucia o artificio. El concepto de defraudación, encierra en opinión de Rodríguez, G. (1974) no solo la idea de perjuicio económico para la Hacienda Pública, sino también la del engaño. En la defraudación tributaria, no hay un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una verdadera *mise in scene* tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración Tributaria.

Por ello, para Bajo, M. (1987) el bien jurídico protegido por el delito de defraudación tributaria es el patrimonio del Erario Público. Para Rancaño, M. (1997) el interés tutelado en este delito es la Hacienda Pública desde una doble perspectiva: en tanto conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, y en tanto que función tributaria” (p. 41).

Ambos autores, coinciden en que el perjuicio económico al patrimonio público es un aspecto que, necesariamente debe estar presente en la conducta típica.

La tipificación que hace el Código Orgánico Tributario de la defraudación tributaria, se basa en la culpabilidad del agente, entendida como la intencionalidad en la conducta ilícita desplegada por el infractor y como bien señala Diaz, J. y otro (1993), “renovará seguramente, la discusión doctrinaria centrada en saber si aquella integra la disciplina jurídica autónoma que es el derecho tributario o bien si se trata de derecho penal” (p.7).

En el artículo 116 del citado Código, se lee textualmente lo siguiente:

“Artículo 116: Incurrir en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.), a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo.

La defraudación será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. Esta sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 U.T.), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años.

Parágrafo Único: A los efectos de determinar la cuantía señalada en este artículo, se atenderá a lo defraudado en cada liquidación o devolución, cuando el tributo se liquide por año. Si se trata de tributos que se liquidan por períodos inferiores a un año o tributos instantáneos, se atenderá al importe defraudado en las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año.”

Como se deduce del artículo antes transcrito y como lo sostiene Villegas, H. (1980), la defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendientes a sustraerse, en todo o en parte, a la obligación de pagar tributos” (p.332).

El artículo 116 del Código Orgánico Tributario vigente, consagra al igual que el anterior Código la defraudación genérica (Buroz, A. 2001) y una defraudación agravada que se relaciona con las inversiones mantenidas en paraísos fiscales. Asimismo, se establece la defraudación derivada de devoluciones o reintegros, con una pena de prisión mayor que la prevista para la defraudación agravada y un límite cuantitativo inferior a aquella.

A. ELEMENTOS OBJETIVOS. LOS INDICIOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA

Los elementos objetivos de la defraudación tributaria están constituidos por el sujeto activo, el sujeto pasivo, la conducta típica y el resultado, así como por cualquier otro elemento de la estructura del delito que permita determinar su configuración.

Para Rancaño, M. (1997) el sujeto activo puede ser cualquier persona que tenga una relación pre-existente con la Administración Tributaria, pero ello no es indicativo del carácter especial sino común, del delito de defraudación tributaria. Por su parte Giorgetti, A. (1967) sostiene que “el sujeto activo es el contribuyente de derecho, vale decir, aquel a quién la ley le impone el cumplimiento de la obligación tributaria” (p.108). Bajo, M. (1987) considera que la defraudación tributaria es un delito especial por cuanto el sujeto activo solo puede ser el deudor tributario.

En ese orden de ideas, podrán ser sujetos activos de este delito fiscal, los contribuyentes, responsables y todo aquel que se encuentre dentro de una relación de naturaleza tributaria. Esto incluye, a los contribuyentes y responsables personas naturales y personas jurídicas y dentro de éstas a las sociedades anónimas.

El sujeto pasivo de la defraudación tributaria será la persona titular del interés o bien jurídico protegido por la norma. En consecuencia, serán el Estado y los demás entes menores titulares de la Hacienda Pública correspondiente. Pero además, serán sujetos pasivos de la defraudación fiscal cualquier ente público institucional con autonomía y que sea titular de un patrimonio (Rancaño, M. 1997).

La conducta típica la constituye la defraudación, es decir, el perjuicio económico causado al patrimonio público mediante engaño causado por la elusión o evasión del pago de tributos o la obtención de devoluciones o reintegros en forma indebida.

La defraudación o fraude a la ley, ocurre como lo indica Bajo, M. (1987) “cuando se produce un resultado contrario a la ley, pero amparado por otra disposición de finalidad diferente, de modo que se requiere el concurso de dos normas: una la norma defraudada, que es la destinada a regular el supuesto y otra, la norma de cobertura, en la que pretende apoyarse el acto” (p. 431).

Se requiere por tanto, una conducta que cause un perjuicio en la recaudación tributaria evitando el pago de tributos mediante la infracción frontal de la norma tributaria. Por otra parte, la obtención indebida de devoluciones o reintegros, supone que la relación entre la Administración Tributaria y el sujeto pasivo del tributo, es decir el contribuyente, aparece en forma invertida respecto de lo normal, produciéndose una salida de caja, un pago de la Administración al sujeto pasivo de la obligación tributaria que se convierte entonces, en el sujeto activo del delito de defraudación fiscal (Rancaño, M. 1997).

La dificultad de demostrar la conducta típica del engaño, simulación o maniobra con relación al delito de defraudación tributaria es lo que, ha llevado a los legisladores a crear una serie de indicios de la comisión del delito de defraudación tributaria. Tal como comenta Monacelli, G. (1943) “Esta característica del dolo ha dado lugar al surgimiento de la escuela objetiva, que triunfo por mucho tiempo en la jurisprudencia fiscal Argentina, según la cual el dolo se presume siempre, correspondiendo al interesado demostrar con prueba fehaciente su falta de voluntad dolosa” (p.59).

Esta teoría de la llamada escuela objetiva resulta a todas luces incompatible con el principio constitucional de presunción de inocencia, como lo indica Monacelli, G. (1943) que resulta en “una flagrante violación y contradicción del más grande principio jurídico, base de las sociedades civilizadas, de que todo procesado se presume inocente y no está obligado a probar su inocencia, sino que corresponde a la acusación demostrar su culpabilidad” (p.60).

Esta posición ha originado que actualmente se tenga una concepción distinta tanto legal como doctrinal y jurisprudencial, tal como lo señalan Gurfinkel, L. y otro (1993) “Las presunciones legales de fraude (...), al tratarlas como pruebas indirectas de la intencionalidad, constituyen, al mismo tiempo, un inventario no taxativo de medios comisivos de la defraudación fiscal” (p.235).

El punto en cuestión ha sido uno de los problemas mas controvertidos en el derecho tributario penal. Al respecto, Zornoza, J. (1992), señala que “se trata, además, de un elemento especialmente polémico, debido a la existencia de una corriente doctrinal favorable a la configuración de las infracciones administrativas como ilícitos de carácter objetivo, que atenderían únicamente al incumplimiento del precepto por parte del administrado, sin necesidad de indagar sobre el componente subjetivo de su conducta” (p.204).

Como consecuencia del carácter objetivo de las presunciones, se ha producido una inversión de la carga de la prueba, siendo el presunto infractor el que tiene que demostrar su no culpabilidad, lo que a todas luces es contrario al principio constitucional de presunción de inocencia.

En palabras de Jarach, D. (1980), la desaparición de la lista de circunstancias de hecho que fundaban la presunción legal de la intención de defraudar al fisco consiste en un progreso del ordenamiento tributario penal, por cuanto las presunciones legales facilitaban las tareas del fisco para incriminar a los contribuyentes reales o supuestos, responsables y terceros, pero en la misma medida dificultaban la defensa de los presuntos infractores. Esta es la tendencia legislativa en el derecho comparado y la tesis acogida por el nuevo Código Orgánico Tributario.

Por ello, encontramos un elenco de indicios - que no presunciones - de defraudación tributaria contenidos en el artículo 117 del Código Orgánico Tributario.

La configuración legal del delito de defraudación tributaria en el citado Código, exige la producción de un perjuicio al Erario Público superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.), lo cual no deja lugar a dudas que estamos en presencia de un delito de resultado. El límite cuantitativo establecido por la norma, constituye como afirma Bajo, M. (1987) la frontera entre el delito y la infracción administrativa.

No obstante lo anterior, se ha planteado la discusión doctrinal en el sentido de determinar si ese límite cuantitativo es una condición objetiva de punibilidad o por el contrario un elemento del tipo penal. Si el perjuicio económico se entiende como una condición objetiva de punibilidad no es posible entonces admitir formas imperfectas de ejecución del delito; pero si por el contrario aquel se considera un elemento del tipo penal, tratándose de un delito de resultado, es posible cometer el delito de defraudación tributaria en grado de frustración (Rancaño, M. 1997).

Esta última posición es la mas aceptada por el derecho comparado y se encuentra en concordancia con la tendencia actual de castigar incluso los

actos preparatorios de las conductas delictivas. De manera que una defraudación inferior a las dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.) será delito pero no comportará la pena corporal de prisión y será tratada como una infracción administrativa.

El límite cuantitativo de las dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.), equivale a lo que Perez, F. (1994) denomina indistintamente, la cuota defraudada, la suma defraudada o la cuantía de la defraudación. La cuota defraudada no incluye intereses, recargos o sanciones pecuniarias, sino únicamente la cantidad por concepto de tributos que deja de percibir la Hacienda Pública, por el engaño del sujeto activo del delito.

El párrafo único del artículo 116 del Código Orgánico Tributario, establece la manera de determinar la cuota defraudada, tanto si el tributo se liquida en forma anual como si se liquida en períodos inferiores a un año. En ambos casos, se atenderá a la cuantía defraudada por año o en un año respectivamente.

B. ELEMENTOS SUBJETIVOS. CULPABILIDAD EN SENTIDO AMPLIO, DOLO Y CULPA

El examen de la defraudación tributaria no estaría completo sino se analizan los aspectos subjetivos del delito, es decir, aquellos elementos que conforman la voluntad del sujeto activo.

Para Aparicio, A. (1992), Bajo, M. (1987) y Rancaño, M. (1997) la defraudación tributaria es un delito de naturaleza dolosa, donde la intencionalidad de defraudar y el ánimo de lucro del agente, deben estar siempre presentes. Para ellos las actuaciones culposas se relacionan con las infracciones administrativas y las dolosas con los delitos fiscales.

En relación al carácter doloso de la defraudación tributaria señala Monacelli, G. (1943) que “la característica de la defraudación impositiva en esta materia es la mira de defraudar los impuestos internos, esto es, en definitiva, eludir voluntariamente su pago cuando son debidos y en la cantidad debida. Es lo que en la teoría general del derecho penal, llamamos dolo” (p. 58 - 59). Es decir la intención de realizar un hecho antijurídico.

Zornoza, J. (1992) señala de manera clara como debemos interpretar estas normas que parecen obviar el principio de culpabilidad en la comisión del

delito, “para resolver correctamente esta cuestión conviene recordar que la prohibición de la responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias, que resulta de la presunción constitucional de inocencia, fuerza a entender incluido elemento subjetivo en la misma noción de infracción” (p.205).

De igual manera Bajo, M. (1987), expresa que “consecuencia de la exigencia del ánimo de lucro es la imposibilidad del castigo de delito por imprudencia. Es necesario, por tanto el dolo, que consiste en la conciencia y voluntad del que, mediante engaño, causa injustamente a la Hacienda Pública un perjuicio” (p.437).

Con relación al dolo en la defraudación tributaria expresa Jarach, D. (1980) que la aplicación de la pena de prisión hace más agudo el problema de la exigencia del factor intencional en la definición de esta infracción.

Serrano, A. (1977), haciendo mención de la defraudación tributaria en España, nos señala el carácter indispensable del dolo para la comisión del delito e indica que “el delito fiscal solamente admite las formas dolosas, ya que se excluyen las culposas, pues el delito fiscal ha de cometerse con ánimo de defraudar” (p.189).

Suscribimos esa misma opinión por lo que respecta al carácter doloso del delito de defraudación tributaria consagrado en el vigente Código Orgánico Tributario.

C. LA PENA

Haciendo referencia a los fines de la pena, en especial desde el punto de vista del Derecho Tributario Penal, Díaz, J. y otro (1993), indican que para que esta sea eficaz, es necesario que “la sanción prevista en el sistema penal fiscal resulte suficientemente gravosa para el contribuyente evasor de modo tal que adquiera conciencia de que es mas conveniente cumplir que no cumplir con sus obligaciones fiscales” (p.14).

Si bien es verdad la implementación cada vez mas frecuente de penas privativas de libertad en las distintas legislaciones tributarias, lo cierto es que aún siguen reinando en esta materia la aplicación de penas pecuniarias. Así lo expresa Jarach, D. (1980), cuando afirma que “la introducción de esta clase de penas ha sido muy resistida y ha ido expandiéndose de a poco. Podemos decir aún hoy que las penas privativas de la libertad personal son de aplicación menos general que las penas pecuniarias” (p.419).

Esta tendencia a incorporar las penas privativas de libertad para sancionar a los defraudadores tributarios, seguirá ganando adeptos y ha tenido eco en la doctrina. En efecto, leemos en Bajo, M. (1987) lo siguiente:

“Sin negar la eficacia de otras sanciones, a mi juicio, es la pena privativa de libertad la mas adecuada para el castigo de los delitos económicos como repuesta a las exigencias de proporcionalidad (con la gravedad del hecho y la culpabilidad del autor) y a la necesidad de una prevención general” (p.418).

Es así como en Venezuela, la reforma del Código Orgánico Tributario del año 2001 acogió la corriente de establecer penas privativas de libertad al contribuyente que incurra en defraudación tributaria. La pena corporal prevista en el referido instrumento normativo es la pena de prisión, cuyos límites mínimos y máximos han sido establecidos proporcionalmente a la gravedad del tipo de defraudación de que se trate.

Las penas privativas de libertad solo podrán ser impuestas por los órganos judiciales competentes de acuerdo con los procedimientos previstos en la legislación penal adjetiva, lo cual no es mas que la garantía constitucional relativa al establecimiento de las penas privativas de libertad, prevista en el numeral 1º del artículo 44 de la Carta Fundamental.

Por otra parte, como quiera que el derecho tributario penal admite que las sociedades anónimas sean sujetos activos de infracciones tributarias en base a una autonomía y voluntad societaria propia e independiente, cuando el delito de defraudación tributaria sea cometido por una sociedad anónima o cualquier otro ente con personalidad jurídica reconocida, la pena privativa de libertad será impuesta a la persona natural que por los Estatutos Sociales represente o administre la sociedad y personalmente haya participado o cometido el hecho antijurídico (Rancaño, M. 1997). Ello en razón de la ineptitud de las sociedades anónimas para ser objeto de penas privativas de libertad, las cuales deberán recaer en las personas físicas que obran como órganos de la sociedad defraudadora.

En efecto, dada la imposibilidad - por razones obvias - de aplicar la pena de prisión a las sociedades anónimas, esta pena restrictiva de libertad se traslada en forma sustitutiva a la persona física que como órgano societario efectivamente participó en la comisión del ilícito fiscal. Es así, como el Código Orgánico Tributario enumera en el artículo 90 como responsables a los directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos, y estableciendo la autoría o participación personal de ellos, como presupuesto necesario para trasladarles la pena corporal.

CAPITULO IV

LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA POR PENAS RESTRICTIVAS DE LIBERTAD

Los administradores son los órganos de las sociedades anónimas y en su condición de tales, son los encargados de su organización, representación y de realizar la actividad comercial y administrativa. Al respecto, expresa Lete, C. (2000) que los órganos de administración son los encargados de ejercer funciones externas, representativas y de gestión. Por su parte, señala García, H (1985) que “los administradores de las sociedades anónimas son parte de ellas mismas” (p.230). De manera que no son los administradores los que actúan por la sociedad, sino la sociedad que actúa por su medio y en tal virtud la responsabilidad orgánica es de naturaleza legal y no contractual.

Por ello, existen una serie de normas legales que establecen las responsabilidades de los administradores de las sociedades anónimas. Así, el Código de Comercio establece la responsabilidad solidaria de los administradores respecto de la sociedad, los accionistas y los terceros por el cabal cumplimiento de los deberes que a ellos le impone la ley y los Estatutos Sociales. El Código Orgánico Tributario prevé su artículo 28, la responsabilidad solidaria de directores, gerentes, administradores o representantes de las sociedades anónimas por los tributos, multas y

accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan. Ambas responsabilidades son de naturaleza pecuniaria.

Sin embargo, el mismo Código Orgánico Tributario también contempla una responsabilidad de carácter penal a cargo de los administradores de las sociedades anónimas en los siguientes términos:

“Artículo 90: Las personas jurídicas responden por ilícitos tributarios. Por la comisión de los ilícitos sancionados con penas restrictiva de la libertad, serán responsables sus directores, gerentes, administradores, representantes o síndicos que hayan participado personalmente en la ejecución del ilícito.”

Esta responsabilidad de los administradores por penas restrictivas de la libertad se establece en base a la teoría de la autoría personal y de la responsabilidad subjetiva (García, H. 1985).

A. SU NATURALEZA Y JUSTIFICACIÓN

Inicialmente, el viejo principio *societas delinquere non potest* obligó a personalizar la conducta ilegal, en los miembros componentes de los órganos de manifestación, o personas físicas, que integrando la *universitas* posean expresas y directas facultades de dirección, gestión, representación o administración o que simplemente impulsen el comportamiento de la persona colectiva en dirección punible.

Bajo, M. (1987), al hacer referencia a la norma que sanciona penalmente a los administradores de las sociedades anónimas dice que “no es una regla que trate de solucionar el problema de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, sino que parte precisamente de la irresponsabilidad criminal de las personas jurídicas reconocida en el derecho positivo y dicha responsabilidad se establece con el objeto de solventar una laguna de impunidad que hasta ahora venía teóricamente produciéndose cuando el que actuaba en nombre de la persona jurídica lo hacía sin concurrir en él las características personales exigidas en un delito.

En la actualidad, se sostiene que la no incriminación de las personas jurídicas no puede evitar la constatación que la mayor parte de los delitos económicos – incluidos los cometidos contra la Hacienda Pública – que se realizan, se ubiquen en el seno de sociedades anónimas en razón a que la actividad económica se concentra en ellas (Bajo, M. 1987). Ahora bien, esos comportamientos ilícitos los realiza la persona jurídica a través de una persona física, bien en su condición de representante, bien en su condición de titular del órgano correspondiente.

En efecto, las actuaciones delictivas de las sociedades anónimas no pueden ser acogidas por los tipos penales y penas tradicionales, por lo tanto, deben ser reconducidas a quienes ejercen determinadas funciones de dirección en

el seno de la empresa (Garreta, J. 1996 p. 334). Por esta razón, la teoría del órgano permite explicar la traslación de la pena privativa de libertad que por su propia naturaleza no puede ser aplicada sobre la sociedad anónima por cuanto éstas carecen del *corpus* sobre el cual, se debe aplicar la pena corporal.

En ese mismo orden de ideas, se puede sostener también que los órganos societarios autores materiales del ilícito, son responsables ya que al no oponerse a realizar la resolución delictuosa o al atender y ejecutar la orden corporativa de comisión ilícita, hicieron posible la perpetración del delito fiscal y de allí que deba considerárseles como coautores del delito (Acedo, B. 1967). En este caso, le corresponderá a los coautores (órganos de la sociedad anónima) la misma sanción que al autor principal (sociedad anónima), y la pena privativa de libertad recaerá sobre quien pueda efectivamente materializarse ésta, que lógicamente será en la persona física titular del órgano societario.

Se ha hablado también del concepto de la autoría mediata en la comisión de delitos fiscales, es decir, el supuesto mediante el cual un sujeto de derecho perpetra un delito por intermedio de otro. Esta autoría mediata puede operar en ambos sentidos, es decir, la persona física actúa por intermedio de la

sociedad anónima o viceversa. Sin embargo, esta tesis no ha tenido mucha resonancia en la doctrina.

Un punto que debe quedar claro es el relativo a las personas físicas que podrán responder por la sociedad anónima, ya que no toda persona que diga representar a una sociedad tiene el poder para obligarla de manera legal. A este respecto hace referencia Giorgetti, A. (1967), cuando señala que “para los entes que tengan la calidad de personas jurídicas, la responsabilidad penal por las infracciones tributarias recaerá sobre las personas físicas que por ley o por estatuto deban intervenir en la relación jurídico-impositiva, mediante el cumplimiento de actos formales prescritos por la norma tributaria” (p.109).

Sin importar las penas que se le puedan aplicar a las sociedades, de igual modo se pueden sancionar a las personas encargadas del manejo de dicha sociedad, tal como lo señala Gabaldón, L. (1978) al indicar que “la sanción de disolución impuesta a la asociación es autónoma, dado que siempre subsiste la responsabilidad individual de los autores materiales de la infracción” (p.11).

En cuanto a la justificación Serrano, A. (1977) dijo lo siguiente: “En algunos casos los directores, procurarán que se evite el fraude, ya que serán los

primeros en ser requeridos por la administración, lo que suele resultar riesgoso y molesto” (p.205).

De igual manera, esta situación disminuye la creencia generalizada que las sociedades anónimas son entes inmunes a las consecuencias penales de sus actos y que las mismas pueden ser creadas para oscuros propósitos que a la postre quedarán impunes, en razón del velo corporativo del que están revestidas las actuaciones que con ellas se realizan.

Por su parte, Garreta, J. (1996) indica como justificación el hecho que la aparente irresponsabilidad criminal de las sociedades anónimas a ha obligado a trasladar la responsabilidad hacia sus administradores o representantes legales puesto que para ser criminalmente responsable se precisa un actuar voluntario o culpable que podrá darse en un director de una compañía o en el órgano ejecutor de la voluntad societaria delictual.

En efecto, tratándose de penas privativas de libertad, ellas pueden ser aplicables a los representantes de las sociedades anónimas en tanto a ellos puede imputarse el delito tributario en base a una autoría personal y directa a la vez que subjetiva.

B. TENDENCIAS ACTUALES

Si bien en muchas legislaciones actualmente se considera a las personas jurídicas como responsables penales lo cierto es que todavía no se ha resuelto el problema, ya que como explica Zornoza, J. (1992) “la superación del principio *societas delinquere non potest*, sin duda necesaria para garantizar la eficacia del sistema sancionador tributario, se ha pretendido llevar a efecto en términos excesivamente radicales, sin atender a las exigencias derivadas de los principios de culpabilidad y personalidad de la sanción” (p.184).

Sin embargo es cada vez mas frecuente encontrar ordenamientos jurídicos que le atribuyen responsabilidad penal a las personas morales y dentro de ellas a las sociedades mercantiles, en razón del reconocimiento de una voluntad societaria autónoma y una capacidad de obrar en las distintas esferas o ramas del derecho de una manera mas o menos equivalente. En consecuencia, la capacidad de actuación de la sociedad anónima reconocida por el derecho civil y mercantil se extiende velozmente al derecho administrativo sancionador, fiscal y penal, especialmente en cuanto a los delitos económicos se refiere.

Con relación a las penas previstas para las sociedades anónimas Gabaldón, L. (1978) afirma lo siguiente: “es conveniente ampliar y sistematizar las sanciones penales imponibles al cuerpo moral. Nuestro derecho no contempla la disolución societaria, pues la hipótesis mas próxima (cláusula definitiva) es algo equívoca, y no implica necesariamente la desaparición del ente colectivo que, especialmente si tiene una organización flexible y pluralidad de metas, puede dedicarse a otros ramos en su actividad. La prohibición selectiva de realizar ciertas operaciones es también una medida que valdría la pena ensayar, al igual que la publicación de la sentencia condenatoria, que añade un factor estigmatizante de no poca consideración desde el punto de vista de la prevención general” (p.125).

La modernidad ha sido testigo de la preponderancia notoria de las sociedades anónimas en el ámbito mercantil, debido al considerable movimiento comercial y a la mayor relevancia económica que en el caso de las personas físicas. Es por ello, concluye Mestre, A. (s.f.) que le corresponderá al derecho tributario penal, la institucionalización de nuevas penalidades acordes con la naturaleza de las personas jurídicas de naturaleza ideal, para crear de ese modo un verdadero derecho penal corporativo. En idéntico sentido, se pronuncia Acevedo, B. (1967), al decir que, las sanciones aplicables a las personas jurídicas, deben guardar la adecuación requerida con su naturaleza incorpórea.

Entre estas sanciones corporativas, menciona Acedo, B. (1967) las siguientes: a) la disolución, equivalente a la pena de muerte, b) la suspensión temporal del ejercicio de operaciones mercantiles, c) la prohibición para realizar determinadas actividades comerciales, d) la prohibición de establecer negocios en una determinada plaza o centro de negocios, y e) la publicación de la sentencia condenatoria como pena accesoria.

En fin, la política criminal debe marchar a tono con las modalidades que asume el delito y a realidades nuevas debe corresponder un camino adecuado en los modos de combatirlas. Por ello se debe buscar una nueva teoría del delito corporativo, que pueda convertirse en medio eficaz para disuadir la comisión de delitos societarios.

CAPITULO V

CONCLUSIONES

En los capítulos que integran el presente trabajo se analizaron las principales ideas en torno al tema de la responsabilidad penal de las sociedades anónimas por la comisión del delito de defraudación tributaria y las consecuencias penales para sus administradores u órganos societarios. Por lo tanto, se presentan a continuación las conclusiones de esta investigación monográfica en los términos siguientes:

- Existen varias teorías elaboradas por la doctrina a lo largo de la historia del derecho que le reconocen personalidad jurídica de las sociedades anónimas. De todas ellas, la teoría de la realidad o de la voluntad real es la que mas acertadamente explica y acepta que estos entes ideales tienen una base real y concreta, conforman un centro de imputación de efectos jurídicos y es por ello que el ordenamiento jurídico las considera como sujetos de derecho con voluntad societaria propia.

- Las principales consecuencias que se derivan del reconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades anónimas, consisten en atribuirle una identidad distinta de los individuos que la integran, con nombre,

domicilio y patrimonio propio, así como una capacidad y voluntad autónoma para actuar en el mundo jurídico. Esta capacidad de actuación es materializada por los órganos societarios a cargo de personas físicas o naturales. La actuación del órgano implica que es la propia sociedad quién actúa.

- La capacidad plena que se le atribuye a las sociedades anónimas para actuar en el campo del derecho como verdaderos sujetos de derecho, permite que ellas sean responsables por sus actos y contratos en el campo civil y mercantil y en sus relaciones con el Estado.
- La responsabilidad de la sociedad anónima llega incluso al campo del derecho penal, si en su actuación llegare a vulnerar un bien jurídico protegido por el ordenamiento jurídico. Ello se explica en razón de la voluntad autónoma que le atribuye el derecho a las sociedades anónimas. De manera que cualquier acto consciente y libre efectuado por la sociedad anónima que viole un dispositivo penal, puede perfectamente ser castigado por ese derecho.
- La capacidad legal y la voluntad societaria autónoma de la sociedad anónima y su condición de sujeto de derecho, no puede ser aplicada en

forma parcial por lo que respecta al campo civil, mercantil y administrativo, sino que dicha capacidad de actuación debe ser absoluta y en todas las ramas del derecho, incluida la penal.

- En ese orden de ideas, las sociedades anónimas también son reconocidas por el derecho tributario como contribuyentes, toda vez que precisamente las sociedades anónimas son las que mas riqueza generan y como tales están obligadas a tributar. De allí deriva asimismo, el reconocimiento de las sociedades anónimas como sujetos del derecho tributario penal.
- El incumplimiento fraudulento a la obligación de pagar tributos, denominado por el Código Orgánico Tributario como defraudación tributaria, es un delito contra la Hacienda Pública de naturaleza dolosa, que comporta pena privativa de libertad. De manera que las sociedades anónimas pueden ser reos de este delito y ser en consecuencia, sancionadas penalmente.
- Ahora bien, como las penas privativas de libertad por su naturaleza solo pueden recaer sobre las personas naturales ya que no es posible llevar a prisión a una sociedad anónima, las penas privativas de libertad

aplicables a las sociedades anónimas recaerán sobre las personas naturales que como órganos de la sociedad anónima, hayan personalmente actuado en la comisión del delito de defraudación tributaria.

Por todo lo anterior, este trabajo demostró que las sociedades anónimas a pesar de ser entes de naturaleza ideal o inmaterial, pueden, en razón de la voluntad propia de la cual están dotadas por el ordenamiento jurídico y de su plena capacidad de actuación, cometer delitos tributarios y en consecuencia, ser sancionadas penalmente.

Sin embargo, cuando la sanción penal sea una pena privativa de libertad, la misma será trasladada a sus órganos societarios, constituidos por las personas naturales que personalmente hayan participado en la actuación antijurídica.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Acedo, M. y otra (1985). **La Sociedad Anónima.** Caracas: Ediciones Schnell C.A.
- Acevedo, B. (1967). **La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas.** Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Económicas y Políticas.
- Aftalión, E. (1958). **Acerca de la Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas.** Revista La Ley.
- Aguilar, J. (1987). **Derecho Civil Personas.** Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, Fondo de Publicaciones.
- Alfonso, I. (1991). **Técnicas de Investigación Bibliográfica.** (5ª ed.). Caracas: Contexto Editores.
- Aparicio, A. (1992). **El delito fiscal.** Madrid: Tecnos.
- Arteaga, A. (1997). **Derecho Penal Venezolano.** (8ª ed.). Caracas: McGraw-Hill.
- Bajo, M. (1987). **Manual de Derecho Penal: Parte Especial, Delitos Patrimoniales y Económicos.** Madrid: Editorial Ceura-Madrid.
- Buroz, R. (2001). **Nuevas Tendencias en el Derecho Tributario Penal en Venezuela.** Revista de Derecho Tributario, N° 90, 7-22.
- Código Orgánico Tributario (2001). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela** N° 37.305 (ordinaria), Octubre 17 de 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999). **Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela** N° 5.453 (Extraordinaria), Marzo 24 de 2000.
- De Miguel, I. (1981). **Derecho Penal: Principios generales.** Caracas, Universidad Central de Venezuela, Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas.

- Díaz, J. y Marconi, N. (1993). **Análisis de la Ley Penal Tributaria N° 23.771**. Buenos Aires: Ediciones Cima.
- Egaña, M. (1984). **Notas de Introducción al Derecho**. Caracas: Editorial Criterio.
- Gabaldon, L. (1978). **La Responsabilidad Penal de la Persona Jurídica en Venezuela**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana (Colección Monografías N° 13).
- García, H. (1985). **Derecho Tributario Penal**. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Garreta, J. (1996). **La Responsabilidad Civil, Fiscal y Penal de los Administradores de las Sociedades**. Madrid: Marcial Pons.
- Giorgetti, A. (1967). **La Evasión Tributaria** (Trad. A. Scarano). Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Giuliani, C. (1997). **Derecho Financiero**. (6ª ed.) Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Giuliani, C. y Navarrine, S. (1981). **Procedimiento Tributario** (2ª Ed. actualizada). Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Goldschmidt, R. (1985). **Curso de Derecho Mercantil**. Caracas: Fundación Roberto Goldschmidt
- Gómez, E. (1939). **Tratado de Derecho Penal**.
- González, A. (2001). **Buena Fe y Derecho Tributario**. Madrid: Marcial Pons.
- Gurfinkel, L. y Russo, E. (1993). **Ilícitos tributarios: en las leyes 11.683 y 23.771**. (3ª ed. actualizada). Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Hernández, R., Fernández, C. y Baptista, P. (1991). **Metodología de la Investigación**. Bogotá: McGrawHill.
- Jarach, D. (1980). **Curso de Derecho Tributario**. (3ª Ed.) Buenos Aires: Ediciones Cima.
- Jimenez, L. (1945). **La Ley y El Delito**. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.

- Lete, C. (2000). **La Responsabilidad Tributaria de los Administradores de las Sociedades Mercantiles**. Madrid: Civitas.
- Lois, J. (1970). **La Investigación Científica y su Propedéutica en el Derecho**. Caracas: Universidad Central de Venezuela.
- Maggiore, G. (1971) **Derecho Penal**. (trad. José Ortega). Bogotá: Editorial Temis.
- Márquez, V. (2002). **Estudios sobre la Relación de Trabajo**. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas.
- Mestre, A. (s.f.). **Las Personas Morales y su Responsabilidad Penal**. (Trad. C. Camargo y Marín). Madrid: Gongora.
- Molero, C. (1995). **El Contrato de Alta Dirección**. Madrid: Editorial Civitas.
- Morles, A. (1987). **Curso de Derecho Mercantil** (2ª ed.). Caracas: Universidad Católica Andrés Bello.
- Nieto, A. (1994). **Derecho Administrativo Sancionador**. (2ª ed.) Madrid: Editorial Tecnos.
- Nuñez, E. (1999). **La Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas o Morales**. Caracas: Librería Destino.
- Rancaño, M. (1997). **El Delito de Defraudación Tributaria**. Madrid: Marcial Pons.
- Rodríguez, G. (1974). **Presente y Futuro del Delito Fiscal**. Madrid, Civitas.
- Roxin, C. (1997). **Derecho Penal: Parte General Tomo I, Fundamentos. La Estructura de la Teoría del Delito**. (2º ed.). (Trad. D. Luzón, M. Díaz y J. de Vicente). Madrid: Editorial Civitas.
- Sabino, C. (1993). **Como hacer una Tesis**. (2ª ed.). Caracas: Panapo.
- Sainz, F. (1967). **Hacienda y Derecho**. Madrid: Sección de Publicaciones de la Universidad Complutense. Facultad de Derecho.
- Sainz, F. (1993). **Lecciones de Derecho Financiero** (10ma ed.). Madrid: Sección de Publicaciones de la Universidad Complutense. Facultad de Derecho.

Savigny, C. (1840). **Tratado de Derecho Romano**.

Sentencia de la Corte Superior Segunda en lo Penal de la Circunscripción Judicial del Distrito Federal y Estado Miranda. (1959) septiembre.

Sentencia de la Sala Social del Tribunal Supremo de Justicia. (2001) junio.

Serrano, A. (1977). **Fraude Tributario (Delito Fiscal)**. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.

Soler, S. (1970). **Derecho Penal Argentino**. Buenos Aires: Ed. Argentina

Universidad Católica Andrés Bello. (1997). **Manual para la elaboración del trabajo especial de grado en el área de derecho para optar al título de especialista**. Caracas.

Vallenilla, F. (1995). **Métodos de Investigación**. Universidad Católica Andrés Bello. Caracas.

Villegas, H. (1992). **Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario** (5° ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Vivante, C. (1932). **Tratado de Derecho Mercantil**. (1° ed.). Madrid: Editorial Reus S.A.

Von Liszt, F. (1916). **Tratado de Derecho Penal**. (trad. Luis Jiménez de Asúa) Madrid: Ed. Reus. (Original Aleman)

Weffe, C. (2002). **Breves Anotaciones sobre la Parte General del Derecho Penal Tributario en el Código Orgánico Tributario de 2001**. (Trabajo en línea) Disponible: http://www.asovedefi.com/doc_clas.html#derecho/penal/tributario.doc (Consulta: 2002, abril 17).

Witker, J. (1991). **Como Elaborar una Tesis en Derecho**. Madrid: Civitas.

Zornoza, J. (1992). **El Sistema de Infracciones y Sanciones Tributarias: Los Principios Constitucionales del Derecho Sancionador**. Madrid: Editorial Civitas.