

Revista Difusiones, ISSN 2314-1662, Vol. 16, N.º 1, enero-julio de 2026, pp. 7-21
Fecha de recepción: 18-06-2025. Fecha de aceptación: 20-05-2026

La responsabilidad de las personas jurídicas en la Ley Penal Tributaria: aciertos y controversias

The liability of legal entities in Tax Criminal
Law: successes and controversies

Marcela Alejandra Subia¹, masubia@yahoo.com.ar

ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-0091-0344>

Universidad Católica de Salta, Sede Regional Jujuy, Facultad de Ciencias Jurídicas,
San Salvador de Jujuy, Argentina

Universidad Católica de Santiago del Estero, Departamento Académico San Salvador,
San Salvador de Jujuy, Argentina

¹ Abogada graduada en la Universidad Católica de Salta -UCASAL. Especialización en Derecho Penal y Ciencias Penales (Universidad del Salvador), Dirección de Recursos Humanos y Finanzas de Empresas (UCASAL) y Docencia Superior (Universidad Nacional de Jujuy). Diplomada Universitaria de Posgrado en Comunicación y Razonamiento de la Prueba Pericial en la Audiencia Judicial (Universidad del Aconcagua), en Cultura de Compliance (Universidad Internacional de La Rioja), Diplomatura Bimodal en Prácticas de Litigación Oral en el Sistema Acusatorio Adversarial (Universidad Nacional de Chaco Austral), en Aplicación de Recursos Tecnológicos para la Educación Virtual (UCASAL). Docente Universitaria en las cátedras: Derecho Financiero y Tributario carrera de Derecho (UCASAL), en Derecho Concursal, Derecho del Trabajo y la Seguridad Social, carreras Contador Público y Licenciatura de Administración (UCSE DASS). Directora de proyectos de investigación en Convocatorias de UCSE y UCASAL. Ha participado en publicaciones sobre Nulidades procesales y Derecho Procesal Penal, Criminología y Criminalística.

Resumen

Este trabajo analiza la situación actual nacional e internacional relacionada con la responsabilidad penal de las personas jurídicas. La investigación de tipo exploratorio descriptivo, asume un enfoque cualitativo, empleando las siguientes técnicas de recolección de información: observación y análisis documental y jurisprudencial, con el propósito de examinar la postura dogmática adoptada por los tribunales para determinar el alcance de la responsabilidad y la capacidad de las personas jurídicas para delinquir.

Al igual que la mayoría de los Estados de la región, la República Argentina ha experimentado estrategias de modificación de la actual política criminal. La imposición de sanciones a personas jurídicas que surge a raíz de la modificación del nuevo artículo 304 del Código Penal, introducido en el marco de la nueva legislación sobre lavado de activos, y el agregado de un segundo párrafo en el artículo 14 de la ley penal tributaria por la reforma de la ley 26.735 entra en conflicto con algunos conceptos tradicionales de la teoría del delito, principalmente con los de acción y culpabilidad.

Partiendo de ello la investigación, evalúa aciertos y controversias en la aplicación del derecho penal hacia las personas jurídicas, se espera aclarar los criterios dogmáticos de la normativa vigente.

Palabras clave

Responsabilidad penal, personas jurídicas, derecho penal tributario.

Abstract

This paper analyzes the current national and international framework regarding the criminal liability of legal entities. Employing a qualitative, exploratory, and descriptive approach, this research utilizes documentary and jurisprudential observation and analysis techniques to examine the doctrinal stance adopted by the courts in determining the scope of liability and the capacity of legal entities to commit offenses. Parallel to most States in the region, the Argentine Republic has implemented strategies to reform its current criminal policy. In this context, the imposition of sanctions on legal entities—arising from the amendment to Article 304 of the Criminal Code (introduced under the new anti-money laundering legislation) and the addition of a second paragraph to Article 14 of the Tax Criminal Law through the reform of Law 26,735—conflicts with traditional concepts within the theory of crime, primarily those of action and culpability. Consequently, this study evaluates the achievements and controversies in the application of criminal law to legal entities, aiming to clarify the doctrinal criteria of the regulations currently in force.

Key Words

Liability, legal entities, tax criminal law.

Introducción

La responsabilidad penal de las personas jurídicas por ilícitos cometidos por sus representantes, mandatarios, directores o demás personas con capacidad para obligarlas se ha transformado de manera radical, frente a nuevos fenómenos en materia criminal, en delitos complejos de gran incidencia social y económica. Cabe resaltar que, en su mayoría, los contribuyentes investigados en las causas penales tributarias son personas de existencia ideal, es preciso referir que el sistema empleado por las diversas legislaciones nacionales ha sido variado; en muchos casos no se ha tratado de la previsión legal de sanciones penales propiamente dichas, sino de sanciones de corte económico o de índole administrativa, los cuales hasta la reforma sólo podían sufrir la prisión de alguna de las personas físicas que los representaban, pero ahora, a partir de la nueva gama de sanciones que surgen del art. 14 mencionado, se coloca ante una imputación directa de responsabilidad penal a las Personas Jurídicas (PJ) y se hace necesario analizar su verdadero alcance.

Ante este nuevo escenario de imputación penal, se desarrolló una investigación que aspiró a visibilizar y dar respuesta a contratiempos y circunstancias que se habrían de sortear en el marco de un proceso penal contra una PJ por su relación directa en la comisión del delito. El objetivo general fue analizar la situación actual de la posición dogmática de los tribunales de justicia para establecer el alcance de la responsabilidad y la capacidad de las personas jurídicas para delinquir².

Los objetivos específicos que se plantearon fueron a) examinar la posibilidad de la defensa técnica del proceso por la dificultad de practicar declaración indagatoria a las personas jurídicas, siendo que consiste en el primer acto que garantiza la defensa de cualquier imputado; b) considerar los fundamentos de la regulación procesal que acompaña la previsión legal de sanciones para las personas jurídicas por parte de las diversas leyes especiales y del propio Código Penal; c) reconocer inconsistencias de adopción de soluciones dispares por parte de la jurisprudencia nacional.

La investigación de tipo exploratorio empleó un enfoque cualitativo; las técnicas de recolección de información seleccionadas fueron observación directa de la dogmática legislativa y análisis documental de fuentes secundarias como declaraciones de organizaciones internacionales, de foros consultivos regionales, normas jurídicas aplicables, casos de jurisprudencia de tradición nacional antigua y actual.

El análisis e interpretación de los datos se basó en la posición doctrinaria adoptada por los tribunales de justicia nacional en materia de la responsabilidad penal a personas jurídicas, pública o privada. Mediante la observación directa, estudio de casos-jurisprudencia se

² La investigación se desarrolló en el marco del proyecto de investigación: "La responsabilidad de las personas jurídicas en la ley penal tributaria: aciertos y controversias", dirigido por autora del presente artículo, que fuera aprobado por el Consejo de Investigaciones del Vicerrectorado de la Universidad Católica de Salta. El proyecto responde a los Ejes establecidos en el Plan Estratégico 2020-2024 de la UCASAL, aprobado por Resolución Rectoral Nro. 531/2020.

circunscriben los aspectos cualitativos de nuestro objeto de estudio, la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

"Societas delinquere non potest"

La legislación penal argentina se aleja del debate que puso en crisis el principio *societas delinquere non potest*³. Pero es necesario, antes de repasar las normas concretas, considerar, que la responsabilidad penal corporativa fue reconocida desde hace siglos incluso por el derecho romano y recién a mediados del siglo XIX comenzó a ser cuestionada (Martínez Patón 2019).

Juristas de la importancia de Klaus Tiedemann y Claus Roxin colaboraron en la elaboración del proyecto alternativo de 1966 (Alternativ-Entwurf), que se volvió, punto de referencia inexcusable para todas las investigaciones científicas desarrolladas posteriormente en materia de delitos socioeconómicos (Arns de Oliveira 2015). La opinión dominante, recaía en que al no tener la persona jurídica capacidad de acción no podía tener responsabilidad penal. El debate sobre la responsabilidad penal de la persona jurídica, centro de esta discusión, recae en romper o no, con la idea clásica de que, por exigencias del principio de culpabilidad, la pena solamente puede ser la respuesta al comportamiento de un individuo. Aceptar la responsabilidad es una decisión de política criminal que deberá adoptar el legislador teniendo en cuenta los lineamientos constitucionales y los principios de legalidad, culpabilidad y proporcionalidad.

En el actual modelo de Estado, el derecho penal debe estar asentado no solamente en la defensa de los tradicionales bienes jurídicos individuales, sino también en la tutela de bienes jurídicos supraindividuales, que representan el eslabón de ligación entre la dogmática penal y la actual orientación político-criminal. Negar esta realidad es ignorar la forma de actuación de este nuevo modelo de sociedad e impedir que el sistema penal sea represivo de manera uniforme a todas las personas, físicas o jurídicas (Arns de Oliveira 2015).

Antecedentes de la legislación argentina

En nuestro derecho, normativamente la responsabilidad de las personas jurídicas, existe en disposiciones legales desde la Ordenanza de Ley de Aduanas aprobada por Ley 810 del año 1876. En la actual ley 22.415, el art. 876 inc. g) consagra cuando una persona de existencia

³ Este principio es tomado del Derecho Romano, base del derecho continental europeo y latinoamericano. En estos sistemas penales suele regir el principio *societas delinquere non potest*, según el cual no es admisible la punibilidad de las personas jurídicas quedando, en todo caso, sólo la posibilidad de aplicar sanciones administrativas o de otro tipo. Dicho principio se funda en que, al ser las sociedades entidades de existencia ideal, no se les puede atribuir una acción, voluntad o culpabilidad propia y distinta a la de la persona jurídica. Tampoco se les pueden imponer penas de prisión, entendidas como las consecuencias jurídico-penales clásicas, si en cambio, le serán aplicables multas, inhabilitaciones, entre otras.

ideal sea responsable del delito, la inhabilitación especial prevista se hará extensiva a sus directores; en materia penal Aduanera: delitos de desabastecimiento: ley 20.680, aduaneros: ley 22.415; cambiarios: ley 19.359; tributarios: ley 24.769; contra la libre competencia: ley 25.156; en el sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones: ley 24.241 y finalmente en el propio Código Penal: en el título llamado delitos contra el orden económico y financiero.

En el año 2011, el artículo 304 del Código Penal Argentino se incorpora mediante la ley 26.683, respecto a los delitos contra el orden económico y financiero, sin olvidar que con anterioridad una disposición similar aparecía contenida en el ámbito de los delitos tributarios (art. 14 de la ley 24.769 Ley Penal Tributaria)⁴, lo novedoso en este caso, es la inclusión en el Código Penal de Tejedor. La reforma a la ley 26.733 al artículo 313 del Código Penal, con la Ley 26.735⁵, posteriormente la ley 27.401⁶, establece el régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas por delitos cometidos contra la administración pública y cohecho transnacional, ya sean de capital nacional o extranjero, con o sin participación estatal, modifica el código penal y el código procesal penal de la nación que tiene por objeto establecer el régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas cuando cometan delitos de corrupción contra la administración pública, permite adaptarse a los estándares internacionales antisoborno y cumplimentar con ello los compromisos internacionales asumidos por el Estado Nacional al ratificar la Convención contra el Soborno Transnacional de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (O.C.D.E.)⁷. La ley 27.430⁸, que entre otras muchas modificaciones introduce en materia tributaria, un solo cambio en materia de responsabilidad penal de las personas jurídicas, eliminando la posibilidad de aplicar la multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada (art. 13).

Jurisprudencia aciertos y controversias

La regulación argentina, según lo analizado se ha caracterizado por ser asistemática, al establecer dicha responsabilidad de las PJ en diversas leyes especiales, con previsión de verdaderas sanciones de naturaleza variada y discutida, pero sin correlato en la parte

⁴ De otra opinión, SARRABAYROUSE, E Cfr. también BLANCO, H, aunque con planteamientos algo confusos, puesto que indica que hasta la introducción del art. 304, CP no existía el régimen de RPPI, para luego aceptar el carácter penal de las sanciones impuestas previamente en otras leyes, tales como el código Aduanero, el Régimen Penal Cambiario, la Ley de Defensa de la competencia, etc. No obstante, entiendo cuestionable el carácter penal de la responsabilidad, puesto que en muchos casos parece el legislador pretender más bien una sanción de carácter administrativo. En sentido inverso, ABOSO, niega el carácter penal de la responsabilidad de personas jurídicas, reconocida en el marco de los delitos contra el orden económicos y financiero, y acepta únicamente una de carácter administrativo.

⁵ Ley 26.735 B.O. 28/12/2011.

⁶ Ley 27.401 B.O. 01/12/2017.

⁷ Según indicó el presidente argentino en su discurso de apertura del G-20 en Buenos Aires el pasado 29 de noviembre de 2018.

⁸ Ley 27.430 B.O. 29/12/2017.

general del Código Penal. Frente a dicha situación los tribunales del país han acompañado el proceso de responsabilizar penalmente a las personas jurídicas en aquellos casos de previsión expresa o tácita en leyes especiales.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido puntualmente la posibilidad de imputar responsabilidad penal a las personas de existencia ideal y su jurisprudencia ha sido uniforme, primero en materia de infracciones aduaneras y contravenciones a las leyes fiscales y, más tarde, en materia de delitos.

El primer fallo en el que sentó la doctrina fue en un caso de derecho aduanero, autos "Entre Ríos, Extracto de carne Ltda. s/ Defraudación de Derecho de Aduana", del 07.12.1894. Al efecto, aceptó la responsabilidad penal de la persona jurídica sobre la base de los artículos 1027 y 1028 de la Ordenanza de Ley de Aduanas aprobada por Ley 810 (1876), que según lo visto consagraban la responsabilidad de los comerciantes por hechos de sus dependientes en operaciones con Aduana y fijaba pena de multa a las personas jurídicas, respectivamente.

Dicha línea se mantuvo constante en la jurisprudencia de la Corte Federal [CS-Fallos, 52:371; 99:213; 99:317; 126:163; 135:197; 184:162; 185:188; 201:378 y 428; 216:397, entre otros], hasta el pronunciamiento "Fly Machine SRL s/ recurso extraordinario" (CSJN, 30.05.2006), en el que el ex ministro Raúl E. Zaffaroni se apartó del fallo en sentido formal y se pronunció sobre la cuestión, en una causa que investigaba el delito de tentativa de contrabando y en la que, tanto en primera como en segunda instancia, se había declarado la nulidad del requerimiento de elevación a juicio del fiscal y de la querella (Dirección General de Aduanas) y de todos los actos procesales que incluyeran a la empresa mencionada como imputada. Allí, Zaffaroni descartó -en un consistente voto- la responsabilidad penal de las personas jurídicas, por considerar que la capacidad penal de una sociedad implica la derogación de los principios que rigen la acción, la imputabilidad, la culpabilidad y la pena.

Por otra parte, a nivel de Tribunal casatorio, se observa una interpretación favorable a la admisión de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Un precedente se encuentra en la sentencia dictada el 16.11.2001 por la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal, en autos "Peugeot Citroën Argentina S.A. s/ Recurso de Casación" (Reg. 715/01), en la que se hace una profusa revisión de los antecedentes legislativos, doctrinarios y jurisprudenciales.

Conviene citar también el precedente de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, Sala B, correspondiente al incidente "Cuerpo de Fotocopias en autos Región Aduanera Córdoba s/ Denuncia Contrabando" - Expte. N° 5-R-01) en Indumed SRL, del 17.05.2002, en el que tras un meduloso análisis de la recepción normativa de la responsabilidad penal de las personas jurídicas- el voto del Juez Luis Roberto Rueda aceptó la constitución de la Aduana como querellante contra una empresa imputada de contrabando.

De tal modo, se observa que nuestra legislación ha optado, en ocasiones, por adjudicar

responsabilidad penal a las personas jurídicas por ilícitos cometidos por sus representantes, mandatarios, directores o demás personas con capacidad para obligarlas, en cuanto tales.

Ciertamente que la Ley 27.401 supone un punto de inflexión en la materia, al consagrar -en forma expresa- la responsabilidad penal, de manera independiente, de personas jurídicas privadas, por la comisión de delitos de corrupción y soborno transnacional.

Con la reforma al art. 14 de la ley penal tributaria y art. 13 de la ley 27.430, el legislador ha considerado que puede atribuírsele culpabilidad, la atribución de culpa se relaciona con el incumplimiento de la persona jurídica de tener o aplicar procedimientos internos que impidan la realización de actos ilícitos por sus directivos y dependientes, o bien por omitir la vigilancia sobre el accionar de estos, porque si no fuera así, Bacigalupo entiende que *los hechos individuales se deben considerar como delitos de la persona jurídica en tanto esta haya omitido las medidas de cuidado necesarias para garantizar una conducción ordenada, no delictiva de los negocio.*

Algunas consideraciones de la jurisprudencia

En una reciente jurisprudencia nacional, se ha expedido sobre las normas penales tributarias y las organizaciones que son sometidas a proceso penal, señalando al respecto en la causa P-35623/20, Mendoza rta.29/11/2022 caratulada “Fiscal c/Van de Loo Ojeda, Nicolas y Stroyproyect Weather Modification S.A. p/ cohecho” Primer Tribunal Colegiado-Primera Circuns.: Voto Dr. Martearena: *“Los últimos desarrollos académicos e institucionales en esta materia se encuentran orientados al establecimiento de las relaciones entre corrupción pública y violaciones a los Derechos humanos. En efecto, se afirma que estos hechos evidencian la necesidad de dimensionar la lucha contra la corrupción más allá del fuero penal interno de los Estados, la urgencia de repensar categorías limitadas de delitos como el soborno o la malversación, para darle contenido a expresiones como “corrupción internacional”, que sean coherentes en el ámbito de la consagración de la conducta como delito, pero también permitan estructurar los elementos necesarios para constituir los actos de corrupción como una violación de tratados internacionales. Son muchas las propuestas doctrinales y normativas que recientemente han comenzado a abordar el fenómeno de la corrupción desde una perspectiva trasnacional, como el debate sobre su carencia de definición internacional (necesaria para su castigo y su medición). Incluso son ya conocidos, los esfuerzos de análisis normativo de internacionalistas como Ilian Bantekas, para en el contexto de los instrumentos existentes de derecho internacional penal, acomodar conductas de corrupción pública y privada a crímenes internacionales como los crímenes de lesa humanidad, así como las líneas académicas que estudian el enfoque encaminado a identificar un mismo tipo de hecho, que en el fuero interno está catalogado como delito, como posible fuente de incumplimiento a*

distintos regímenes internacionales (v. Abello-Galvis/Arévalo-Ramírez, “los actos de corrupción como violación del derecho internacional de los derechos humanos desde la responsabilidad internacional del Estado”, en prensa, revista “estudios constitucionales” (2022).

En el caso de Sroyproject Weather Modification S.A., la prueba reunida no permitió tener por acreditado el primer presupuesto de la responsabilidad penal de la persona jurídica, esto es, el hecho de conexión o delito cometido por la persona física. De haberse acreditado esos extremos, habríamos podido ingresar al análisis del programa de cumplimiento-. Debe tomarse en consideración que, de acuerdo a lo manifestado en el párrafo anterior, los programas de integridad reflejan el compromiso ético por parte de las organizaciones, mediante la instalación de una cultura de cumplimiento de la legalidad al interior de toda su estructura. Esta cultura debe establecerse y difundirse en los distintos niveles de la organización, junto con la implementación de mecanismos eficaces de prevención, detección y reacción ante conductas que la transgredan. La existencia de políticas de prevención desincentiva la comisión de delitos al interior de las empresas y estimula el comportamiento ético de todos los miembros de la organización.

No puede soslayarse que el hecho presuntamente violatorio de normas éticas, de los principios de control que surgen del compliance corporativo, al sector público, hoy esto ha dado lugar a un desarrollo que tiene cada vez mayor importancia en los países desarrollados y que implica abordar las organizaciones públicas del mismo modo que las privadas con la pertinente adecuación de los principios y reglas que rigen uno y otro caso.

No puede soslayarse así mismo, que la reciente directiva europea sobre canales de denuncia incluye tanto al sector privado como al sector público e implicará una importante armonización normativa al respecto en toda Europa. (Bermejo, “Whistleblowing. Evolucion” y caracteres esenciales en el Derecho Comparado y en la Directiva Europea 2019/1937”, en *Suplemento Nro. 2. Thomson Reuters. La Ley*. Editorial La Ley. Argentina. 2022)⁹.

Con este fin los adherentes deben:

1. Demostrar su compromiso en los más altos niveles políticos y de gestión dentro del sector público y reforzar la integridad pública, reduciendo la corrupción, concretamente:

- a) garantizando que el sistema de integridad del sector público defina, apoye, controle y aplique la integridad pública, y que se integre en el marco general de gestión y gobernanza del sector público;
- b) garantizando la implementación de los marcos legislativos e institucionales apropiados que permitan que las organizaciones del sector público asuman la

⁹ Un esbozo de estos principios puede encontrarse en la recomendación del consejo de la OCDE sobre integridad pública (<https://www.oecd.org/gov/ethics/recomendacion-sobre-integridad-es.pdf>) visitada en 09/05/2024.

responsabilidad de la gestión efectiva de la integridad de sus actividades, así como la de los funcionarios públicos que lleven a cabo tales actividades;

c) estableciendo expectativas claras para los más altos niveles políticos y de gestión que contribuyan al buen funcionamiento del sistema de integridad pública a través de un comportamiento personal ejemplar y demostrando un alto nivel de decoro en el desempeño de sus funciones oficiales.

2. Clarificar las responsabilidades institucionales en el sector público para fortalecer la eficacia del sistema de integridad pública, en concreto:

a) estableciendo responsabilidades precisas en los niveles respectivos (nivel institucional, subnacional o nacional) para el diseño, la dirección e implementación de los elementos del sistema de integridad para el sector público;

b) garantizando que todos los funcionarios, entidades y organismos públicos (incluidos aquellos que gocen de autonomía o independencia) con una responsabilidad central para el desarrollo, la implementación, aplicación y/o supervisión de los elementos del sistema de integridad pública dentro de su jurisdicción dispongan de las atribuciones y capacidades apropiadas para el desempeño de sus responsabilidades;

c) promoviendo mecanismos para la cooperación horizontal y vertical entre todos los funcionarios, entidades y organismos públicos, y siempre que sea posible, con y entre niveles subnacionales de la administración, valiéndose de medios formales e informales, para favorecer la coherencia y evitar duplicidades y lagunas, y para compartir y beneficiarse de las lecciones aprendidas derivadas de buenas prácticas.

De este modo, se impuso a las personas jurídicas privadas, sin excepción, la obligación de cumplir con un programa de integridad, en los términos de los arts. 22 y 23 de la ley 27.401.

Asimismo, los Altos Tribunales de la región se han hecho eco de estos efectos nocivos de la corrupción sobre la sociedad. En efecto, la Corte Constitucional de Colombia ha expresado en la sentencia C-397 de 1998 sobre la revisión de constitucionalidad de la Ley 412 del 6 de noviembre de 1997, aprobatoria de la *“Convención Interamericana contra la corrupción”*, suscrita en Caracas el 29 de marzo de 1996, que *“las prácticas de corrupción desde luego son contrarias y negatorias de los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, ellas se oponen a la realización efectiva de los mismos y los debilitan al punto de afectar gravemente el interés general. En todos los casos y sin importar la forma en que se mire, la corrupción agrava la desigualdad. Al producir ese efecto, siembra las semillas de tensiones sociales y políticas, amenaza la propia estructura de la sociedad y mina la eficacia del Estado y la legitimidad política de los gobiernos.”* (Corte Constitucional Colombiana: Sentencia C- 397 de 1998. 5 de agosto de 1998).

Esta mayor y creciente sensibilización en los Estados y la sociedad civil con el flagelo de la corrupción ha disparado diferentes estrategias político criminales, cuya implementación ha

tenido un éxito muy variado: introducción de nuevos delitos en los códigos penales o en las leyes especiales, aumento en la severidad de las penas de los delitos contra la Administración Pública, modificación de las leyes de ética pública, creación de oficinas estatales específicas (v.gr. oficinas anticorrupción, unidades de información financiera), imponer sanciones disuasorias y deberes de colaboración y autorregulación a personas jurídicas, etc.

Las personas jurídicas son responsables por los delitos previstos con anterioridad que hubieren sido realizados, directa o indirectamente, con su intervención o en su nombre, interés o beneficio. También son responsables si quien hubiere actuado en beneficio o interés de la persona jurídica fuere un tercero que careciese de atribuciones para obrar en representación de ella, siempre que la persona jurídica hubiese ratificado la gestión, aunque fuere de manera tácita. Para que la persona jurídica quede exenta de responsabilidad debe acreditarse que la persona humana que cometió el delito actuó en su exclusivo beneficio y sin generar provecho alguno para aquella.¹⁰

Nuestro país con acierto, al igual que prácticamente todos los Estados de la región, ha experimentado con todas estas estrategias una modificación a la actual política criminal. Sin duda, la Ley 27.401 (con su Decreto Reglamentario N° 277/2018), que reconoce el castigo de las personas jurídicas por hechos de corrupción y regulaciones relativas al compliance anticorrupción (que tiene como base los programas de integridad), es una de las últimas reacciones legislativas de nuestro país de Régimen de Responsabilidad Penal para las personas jurídicas por delitos cometidos contra la administración pública y cohecho transnacional, la que consagró definitivamente en nuestra legislación el régimen de punibilidad de las PJ. Sin embargo, lo relacionado con la prevención y la sanción de actividades delictivas en el marco de la empresa no se agota en el derecho penal como instrumento normativo ni se limita a la responsabilidad penal de las PJ y la corrupción pública como materia de regulación.

La entrada en vigor de esta ley ha impulsado, como no lo había hecho antes ninguna otra, el interés por el compliance y la integridad empresarial, si bien el marco regulatorio de la prevención del lavado de activos (ley 25.246, ley 26.683 y las resoluciones de la UIF) fue en definitiva el banco de pruebas de los avances en responsabilidad penal de empresas y compliance, aunque sin el impacto que tuvo la ley 27.401 (Bermejo M. y Montiel J. 2020).

La Organización de las Naciones Unidas ha expresado que *“la corrupción representa una amenaza seria para el Estado de Derecho y el desarrollo sostenible en todo el mundo. Tiene un efecto desproporcionado y destructivo sobre los pobres y los más vulnerables, pero también es, simplemente, nociva para los negocios. La corrupción sofoca el crecimiento económico, distorsiona la competencia y presenta graves riesgos legales y para la*

¹⁰ Art. 2 Ley 27.401/17

reputación. Aleja a los inversionistas, actuando como un “impuesto” oculto o un cobro administrativo ilegal, que aumenta consecuentemente los costos para las empresas y, a la larga, para sus clientes” (“Programa anticorrupción de ética y cumplimiento para las empresas: Guía práctica. ONU. Nueva York, 2013”).

El programa debe guardar relación con los riesgos propios de la actividad que la persona jurídica realiza, su dimensión y capacidad económica. La Oficina Anticorrupción dictó, por delegación del mencionado Decreto Reglamentario, los Lineamientos de Integridad como directrices tendientes a orientar a las empresas en el diseño, implementación de estos programas y la Guía de Integridad para Pymes con los mismos fines respecto de estas. El punto de partida del modelo mixto de responsabilidad reconocido por la Ley N° 27.401 es la comisión de un delito por parte de una persona física. Atento al modelo receptado, este requisito es fundamental, dado que sin él no habría objeto de reproche a la persona jurídica. Se trata del denominado hecho de conexión: comisión de un delito del catálogo establecido por la ley, por la persona física.

La imposición de la pena y la culpabilidad

Analizar la posibilidad de que concurran en la actividad de las personas jurídicas los elementos de las categorías de la clásica teoría del delito que constituyen los presupuestos de la imposición de la pena “clásica”, es un tema complejo y controvertido.

En este punto, debe subrayarse que, incluso los partidarios de la responsabilidad penal de las personas jurídicas asumen una constatación fundamental referida a que, si se entiende el delito como un obrar humano basado en la autoconsciencia de la persona como ser racional, la sanción a un colectivo no puede ser de ningún modo pena en sentido clásico, mediante la que se compense una lesión de la libertad imponiéndole al delincuente una pérdida de sus propios derechos de libertad (Dannecker 2025).

Entonces,

“Cabe mencionar dos concepciones contrapuestas de las personas jurídicas: o ver en ellas, en alguna medida, “personas” o ver en ellas simplemente “cosas”. Para un sector doctrinal, no es posible salir de la idea de que las personas jurídicas son cosas o instrumentos peligrosos en manos de las personas físicas. Como tales cosas, no realizan acciones, de modo que las reacciones del derecho penal que recaigan sobre aquéllas habrán de estar orientadas exclusivamente a combatir su peligrosidad como instrumentos de otro, ajena a cualquier consideración de antijuricidad y de culpabilidad (Silva Sánchez 2008, p. 132).

Ampliando la conceptualización, puede decirse que

“Si se parte de que desde el derecho se atribuye a las personas jurídicas la condición de “centros de imputación” podría afirmarse, coherentemente, que sus hechos constituyen, en cuanto tales, expresión de sentido, y que pueden ser objeto de una

valoración. Si, a continuación, se cifra en este extremo la concurrencia de una acción, entonces las personas jurídicas actúan (esto es, interactúan, comunican). No obstante, lo que el derecho, al atribuir a las personas jurídicas la condición normativa de sujetos, no puede hacer es atribuirles autoconciencia y libertad (Silva Sánchez 2008, p. 139).

En efecto, los límites ontológicos de la construcción jurídica de los conceptos, que las personas jurídicas carecen de autoconciencia y libertad, sus hechos no pueden mostrar las características mínimas de la acción humana tal como ésta se examina en los niveles sistemáticos de la acción, la imputación subjetiva y la culpabilidad desde la perspectiva de una construcción del delito que no prescinde de la concepción directiva de las normas jurídico-penales. Desde esta perspectiva, en la persona jurídica no se dan los mínimos para afirmar la presencia de una acción (Cerezo 1994)¹¹.

Con todo, no cabe ninguna duda de que el centro de todas las discusiones acerca de la responsabilidad penal de las personas jurídicas es la culpabilidad, en cambio, la cuestión del dolo y la imprudencia se ha hallado, aparentemente, en un segundo plano. En efecto, en la medida en que no cabe dirigir un reproche jurídico en sentido estricto sino a un sujeto dotado de conciencia y libertad, está claro que de los hechos de las personas jurídicas no puede predicarse una culpabilidad en sentido clásico¹².

La doctrina ha tratado de eludir los obstáculos que el principio clásico de culpabilidad levanta frente a la pretensión de atribuir consecuencias jurídico-penales a las personas jurídicas mediante un análisis:

- a) la reconfiguración general del concepto de culpabilidad (partiendo del concepto funcional de culpabilidad);
- b) por medio de la ampliación del concepto de culpabilidad de modo específico para el ámbito de la empresa (construyendo un concepto de culpabilidad por defecto de organización) (Silva Sánchez 2008);
- c) mediante la elaboración de un concepto paralelo al de culpabilidad (el estado de necesidad para los bienes jurídicos);

¹¹ Cfr. Köhler. M, la persona jurídica “no es un sujeto que refleje vigencia con un centro propio de autoorientación, que estuviera en condiciones de co-constituir la vigencia de la norma determinante para el derecho penal. Por tanto, no puede lesionar el 'Derecho como Derecho' mediante la pretensión de vigencia de una máxima de injusto libremente elegida”. Desde una perspectiva distinta, llega ahora a conclusiones muy próximas Jakobs. *Strafbarkeit*, pp. 3, 8: “Por tanto, aunque las personas jurídicas desde luego son - de modo comparable a los niños y a los inculpables- personas, no son 'personas activas' para el derecho penal”. Desde la perspectiva clásica, negando la posibilidad de que realicen una acción final; Mir Puig acogiendo asimismo la tesis de la incapacidad de acción; negando la existencia en ellas de un querer propio.

¹² Pérez Manzano, La culpabilidad, como acto con significado comunicativo, toma la posición frente a la norma, la asocia ahora Jakobs (*Strafbarkeit*, p. 10) a la persona que tiene “una autoconciencia competente en términos comunicativos”. Por ello, considera que “no hay una desautorización de la norma por la persona jurídica en sí misma: el rol del autor en sentido jurídico penal no lo puede desempeñar por falta de configuración”. Por su parte, insiste en que el reproche que se hace a la persona jurídica no es comparable con el sentido clásico que tiene el juicio de reproche que se formula a la persona física. Pero cfr. Dolcini., en el sentido de que, si se prescinde de tales elementos psicológicos y connotaciones éticas, no habría obstáculo para la responsabilidad de la persona jurídica.

d) apelando sencillamente a la idea de peligrosidad y elaborando consiguientemente sistemas de medidas independientes de la culpabilidad.

Ahora bien, todos estos intentos tienen un punto en común: se distancian radicalmente de cualquier concepto de culpabilidad como juicio de reproche que presuponga autoconciencia y libertad (Pérez Manzano 1995).

Schünemann (2006), ha negado que la imposición de consecuencias jurídico-penales a las personas jurídicas pueda legitimarse con base en la culpabilidad, dado que ésta es, a su juicio, inexistente en las personas jurídicas. Entonces se ha propuesto un modelo alternativo de legitimación de la imposición de sanciones, un estado de necesidad preventivo, denominado "Rechtsgüternotstand" (estado de necesidad para los bienes jurídicos), que requería que no se pudiera probar la autoría de ninguna persona física en concreto (era un modelo de responsabilidad subsidiaria) y que un defecto de organización de la empresa hubiera favorecido el hecho o dificultado su prueba (Silva Sánchez 2008). En cambio en la concepción actual, ya no se requiere la posibilidad de determinación de un autor individual, entonces, el modelo es de responsabilidad acumulativa (Peñaranda Ramos & Pérez Manzano 1995).

Conclusiones

Nuestro país, se vio en la necesidad de adecuarse paulatinamente a los compromisos derivados de los convenios internacionales mencionados. En ese marco, en 2017 se sancionó la Ley 27.401 (con su Decreto Reglamentario N° 277/2018), que introdujo en el ordenamiento jurídico argentino la responsabilidad penal de las personas jurídicas en relación con diversos delitos de corrupción pública, marca un cambio importante en el ordenamiento jurídico, que tradicionalmente había rechazado la posibilidad de responsabilizar penalmente a las personas jurídicas. La ley establece un modelo de responsabilidad penal de las personas jurídicas que no excluye la punibilidad de los individuos al interior de la empresa (doble incriminación).

Además, mantiene un sistema de "medidas" de carácter preventivo que reemplaza a las anteriores "consecuencias accesorias", lo cual conlleva el peligro de eludir el respeto a principios penales básicos. Esta Ley establece un marco normativo para las personas jurídicas que implementen programas de integridad consistentes en el conjunto de acciones, mecanismos y procedimientos internos de promoción de la integridad, supervisión y control, orientados a prevenir, detectar y corregir irregularidades y actos ilícitos comprendidos por esa Ley. El programa debe guardar relación con los riesgos propios de la actividad que la persona jurídica realiza, su dimensión y capacidad económica. La Oficina Anticorrupción dictó, por delegación del mencionado Decreto Reglamentario, los Lineamientos de Integridad como directrices tendientes a orientar a las empresas en el diseño, implementación de estos programas y la Guía de Integridad para Pymes con los

mismos fines respecto de estas. El punto de partida del modelo mixto de responsabilidad reconocido por la Ley Nº 27.401 es la comisión de un delito por parte de una persona física. Atento al modelo receptado, este requisito es fundamental, dado que sin él no habría objeto de reproche a la persona jurídica. Se trata del denominado hecho de conexión: comisión de un delito del catálogo establecido por la ley, por la persona física.

Con la sanción del nuevo Código Procesal Penal de la Nación¹³ (ahora denominado Código Procesal Penal Federal), el que en la actualidad se aplica al sistema acusatorio solo en las provincias de Jujuy, Salta, Mendoza, San Luis y San Juan, y a partir del 6 de mayo 2024 en la jurisdicción federal de Rosario y Santa Fe se ha previsto un título específico para “Procesos contra personas jurídicas”. Es decir, en la norma procesal penal federal vigente en la mayor parte del territorio del país, al momento en que escribo esta investigación, no rige un único código de rito que contemple los mecanismos procesales aplicables a las personas jurídicas que son sometidas a un proceso penal en el resto del país.

Por ello, se hace prioritario seguir las líneas de investigación en profundizar y recomendar la aplicación de estos programas de integridad, en los términos de los arts. 22 y 23 de la ley 27.401, no solo en el ámbito privado así como también en el público, a efectos de contratar con los Poderes del Estado provincial, con sus órganos y/o con organismos integrantes del sector público provincial o municipal, centralizados, descentralizados o autárquicos en sintonía con el orden nacional, de la región, así como las líneas académicas tendientes a la reciente directiva europea.

Agradecimientos

Deseo expresar mi gratitud hacia la Universidad Católica de Santiago del Estero Departamento Académico San Salvador y a la Pro-Secretaría de investigación, por permitir este espacio a la publicación de trabajos docentes de esta casa de altos estudios. A la Universidad Católica de Salta por aprobar en el marco del Plan Estratégico 2020-2024 este proyecto de investigación.

Referencias bibliográficas

- Aboso, G. (2012). Código penal de la República Argentina comentado, concordado, con jurisprudencia. Editorial BdeF.
- Arns de Oliveira, M. (2015). Responsabilidad penal de la persona jurídica en el ámbito del derecho penal económico. *Revista Jurídica IUS*, 9(35), 180–189.
- Bacigalupo, E. (2011). Responsabilidad penal de las personas jurídicas. En E. Bacigalupo,

¹³ Ley 27.063 y su Modificatoria. B.O. 25/01/2019. Disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/315000-319999/319681/norma.htm>

- Derecho penal económico (pp. 7–8). Hammurabi.
- Bermejo, M., & Montiel, J. (2020). *Teoría y praxis del criminal compliance*. Thomson Reuters/La Ley.
- Bermejo, M. (2022). *Whistleblowing: evolución y caracteres esenciales en el derecho comparado y en la Directiva Europea 2019/1937*. La Ley, Suplemento(2). Thomson Reuters.
- Blanco, H. (2015). Art. 304. Responsabilidad penal de las personas jurídicas. En G. Vitale (Ed.), *Código penal comentado de acceso libre* (pp. 1–30). Revista de Pensamiento Penal. <https://www.pensamientopenal.com.ar/cpcomentado>
- Cerezo Mir, J. (1994). *Curso de derecho penal español* (Vol. 1, 4.ª ed.). Tecnos.
- Dannecker, G. (2025). Compliance as a strategy to avoid criminal, administrative and civil sanctions. *European Integration Studies*, 21(1, edición especial), 15–64. <https://doi.org/10.46941/2025.se1.2>
- Dolcini, E. (1999). Principi costituzionali e diritto penale alle soglie del nuovo millennio. *Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale*, 42, 10–31.
- Martínez Patón, V. (2019). La responsabilidad penal de las personas jurídicas: la doctrina de la *societas delinquere non potest*. BdeF.
- Mir Puig, S. (2011). *Derecho penal: parte general* (9.ª ed.). Repertor.
- Peñaranda Ramos, E., & Pérez Manzano, M. (1995). Punibilidad de las personas jurídicas desde la perspectiva europea. En K. Tiedemann (Ed.), *Hacia un derecho penal económico europeo: jornadas en honor del Prof. Klaus Tiedemann* (pp. 565–590). Boletín Oficial del Estado.
- Pérez Manzano, M. (1995). La responsabilidad penal de las personas jurídicas. *Actualidad Penal*, (2), 21–42.
- Sarrabayrouse, E. (2015). La responsabilidad penal de las personas jurídicas: el nuevo art. 304 C.P. ¿Una controversia saldada definitivamente? En XIII Encuentro Argentino de Profesores de Derecho Penal y I de Jóvenes Penalistas (pp. 13–59). Infojus.
- Schünemann, B. (2006). La responsabilidad penal de las empresas y sus órganos directivos en la Unión Europea. En M. Bajo Fernández (Ed.), *Constitución europea y derecho penal económico* (pp. 143–157). Universitaria Ramón Areces.
- Silva Sánchez, J. (2008). La evolución ideológica de la discusión sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas. *Revista Derecho Penal y Criminología*, 29(86-87), 129–148.