



Facultad de Ciencias Económicas y de Administración
Universidad de la República

**UNIVERSIDAD DE LA REPUBLICA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y DE ADMINISTRACION**

**TRABAJO MONOGRÁFICO PARA OBTENER EL TÍTULO DE
CONTADOR PÚBLICO**

**RESPONSABILIDAD DE DIRECTORES Y SOCIOS DE SOCIEDADES ANÓNIMAS Y
SOCIEDADES DE RESPONSABILIDAD LIMITADA.**

por

**SOFÍA D'ANGELO
ALICIA LARROSA
LUCIANA VÁZQUEZ GIL**

TUTOR: Siegbert Rippe

**Montevideo
URUGUAY
2010**

ABSTRACT

El presente trabajo de investigación monográfica se centra en el estudio de la responsabilidad de Directores y Socios de Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Capítulo I: Breve aproximación de los dos tipos societarios estudiados.

Capítulo II: Análisis respecto a la responsabilidad en los aspectos contables

Capítulo III: Análisis respecto a la responsabilidad civil

Capítulo IV: Análisis respecto a la responsabilidad por créditos laborales

Capítulo V: Análisis respecto a la responsabilidad tributaria

Capítulo VI: Aproximación a la nueva Ley de Concursos y Reorganización Empresarial y análisis de la responsabilidad en ella establecida.

Capítulo VII: Breve aproximación al Derecho Económico Penal y análisis de la responsabilidad en este ámbito.

Capítulo VIII: Conclusiones

INDICE

INTRODUCCIÓN	6
1. Metodología de trabajo.....	7
CAPITULO I - ASPECTOS GENERALES	8
1. Generalidades respecto a Sociedad de Responsabilidad Limitada	9
1.1 Aportes	10
1.2 Capital Social.....	10
2. Generalidad respecto a Sociedad Anónima.....	11
2.1 Clasificación de SA	13
2.2 Personería Jurídica	14
2.3 Capital Social.....	15
CAPITULO II – RESPONSABILIDAD EN LO REFERIDO A ASPECTOS CONTABLES	16
1. Contenido del capítulo.....	16
2. Aspectos destacados en la Sección X de la Ley 16.060	17
2.1 Definición de Contabilidad.....	17
2.2 Estados Contables	17
2.3 Ejercicio Económico	20
2.4 Reserva Legal	20
2.5 Distribución de utilidades y limitaciones.....	21
2.6 Información proporcionada por los Estados Contables y propuesta de una reforma en este sentido de la LSC	21
3. Aspectos contables destacados en el Código de Comercio para el caso de la SA y SRL	22
3.1 Libros Auxiliares	25
3.2 Libros Sociales	25
4. Teneduría regular y su valor en materia probatoria	25
5. Exhibición general y exhibición parcial	27
5.1 Prueba a favor y prueba en contra.....	29
5.2 La teneduría irregular y su papel frente a la solicitud de concurso.....	30
6. Aspectos contables destacados en el Decreto 103/91 y responsabilidades comprendidas	31
7. Aspectos contables destacados en el Decreto 253/01 y responsabilidades comprendidas ante la Auditoría Interna de la Nación	32
8. Responsabilidad del Contador actuante	33
8.1 Calificación jurídica en su labor de asesor societario	35
8.2 Conclusiones: Marco de la responsabilidad del Cr. Societario.....	38
CAPITULO III – RESPONSABILIDAD CIVIL	41
1. Sociedades de Responsabilidad Limitada	41
1.1 Responsabilidad de los diferentes Órganos Sociales.....	41

“Responsabilidad de Directores y Socios de Sociedades Anónimas y de Sociedades de Responsabilidad Limitada “

1.1.1 Órgano de Administración y Representación.....	41
1.1.2 Órgano de Gobierno.....	43
2. Sociedades Anónimas.....	46
2.1 Órganos sociales.....	46
2.1.1 Asamblea.....	46
2.1.2 Órgano de Administración y Representación.....	48
3. Responsabilidad en las Sociedades Anónimas	49
3.1 Responsabilidad de los Accionistas	49
3.2 Responsabilidad de Administradores y Directores	51
3.2.1 Solidaridad.....	52
3.2.2 Hipótesis de Responsabilidad	53
3.2.3 Elementos de Responsabilidad	56
3.2.4 Responsabilidad frente a la Sociedad, Accionistas y Terceros	57
3.2.5 Naturaleza de la Responsabilidad de los Administradores y Directores	59
3.2.6 Exoneración de Responsabilidad.....	62
3.2.7 Otros artículos referentes al tema	62
CAPITULO IV – RESPONSABILIDAD POR CRÉDITOS LABORALES	65
1. Contenido del capítulo.....	65
2. Concepto de Empresa.....	65
3. Poderes del Empresario.....	66
4. Jus Variandi.....	70
5. Responsabilidad del Director o Administrador en la Sociedad Anónima.....	72
5.1 Responsabilidad del buen hombre de negocios	73
5.2 Acción individual contra Director o Administrador.....	75
5.3 Síntesis.....	76
6. Responsabilidad de los Socios de la S.R.L. por créditos laborales.....	77
6.1 Mecanismos de efectivizar la Responsabilidad del Socio en la SRL.....	79
6.2 Mecanismos procesales de defensa de los Socios	81
7. Responsabilidad por Accidentes de Trabajo.....	81
8. Subcontratación e Intermediación Laboral.....	82
8.1 Sujetos alcanzados	83
8.2 Régimen de Responsabilidad Laboral	83
CAPITULO V – RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	85
1. Contenido del Capítulo.....	85
2. Conceptos	86
3. Clasificación de Responsabilidad en materia Tributaria	88
4. Alcance de la responsabilidad consagrada en el Art 21 del Código Tributario	89
4.1 Representantes	89
4.2 Obligaciones Comprendidas	92
4.3 Responsabilidad Solidaria de los Representantes.....	94

4.3.1 Responsabilidad Subjetiva u Objetiva de los Representantes	95
4.4 Responsabilidad por el Cumplimiento del Impuesto	100
5. Agentes de Retención y de Percepción	101
6. Responsabilidad por Infracciones Tributarias	103
7. Teoría de la Selección Adversa	104
8. Responsabilidad en la Jurisprudencia	106
CAPITULO VI – RESPONSABILIDAD EN LO PROCESOS CONCURSALES	108
1. Contenido del Capítulo	108
2. Ley de Concurso y Reorganización Empresarial	108
2.1 Objetivos de la LCRE	108
2.2 Reseña sobre aspectos relevantes de la LCRE en relación al presente trabajo.....	110
2.2.1 Presupuestos del Concurso.	110
2.2.2 Legitimados.	112
2.2.3 Concurso Voluntario.	112
2.2.4 Declaración de Concurso.	113
2.2.5 Síndicos o Interventores.....	113
2.2.6 Efectos de la Declaración de Concurso sobre el Deudor.	114
2.2.7 Clases de Créditos.	115
2.2.8 Junta de Acreedores.	117
2.2.9 Convenios.....	117
2.2.10 Liquidación de la Masa Activa.	118
2.2.11 Acuerdo Privado de Reorganización.....	120
2.2.12 Clasificación del Concurso.	122
2.2.13 Disposiciones Penales.	122
3. Responsabilidad de administradores, directores y socios en los procesos concursales .	123
3.1 Agotamiento de la vía interna.....	125
3.2 Responsabilidad subjetiva u objetiva	126
4. Administradores de Hecho	127
CAPITULO VII – RESPONSABILIDAD PENAL EN DELITOS ECONÓMICOS Y DE NEGOCIO	131
1. Contenido del Capítulo	131
2. Derecho Penal Económico.....	132
2.1 Autoría, Coautoría y Participación.....	134
2.1.1 Autoría Mediata, Omisión y Actuación en lugar de otro.....	135
2.2 Delitos Económicos	138
2.2.1 Quiebra Fraudulenta	138
2.2.2 Insolvencia Fraudulenta	138
2.2.3 Insolvencia Societaria Fraudulenta	139
2.2.4 Delitos cometidos por Sociedades Anónimas.....	141
2.2.5 Defraudación Tributaria.....	143

2.3 La Ley 14095 de Ilícitos Económicos.....	146
3. La Persona Jurídica y su evolución en la aplicación de responsabilidad	148
3.1 Antecedentes.....	148
3.2 La Responsabilidad de la Persona Jurídica	149
3.3 Responsabilidad de los Directores y Administradores de Sociedades Anónimas.....	153
3.4 Responsabilidad por Ilícitos Económicos de los administradores de sociedades de responsabilidad limitada	154
4. Inoponibilidad de la Personalidad Jurídica.....	155
4.1 Concepto	155
4.2 La Inoponibilidad en la Ley 16060.....	158
4.2.1 Causales.....	158
4.2.2 Efectos.....	161
4.2.3 Inscripción	163
CAPITULO IX – CONCLUSIONES	164
1. Aspectos Contables	164
2. Aspectos Civiles	165
3. Aspectos Concursales.....	165
4. Aspecto Laboral	167
5. Aspectos Tributarios.....	167
6. Aspectos Penales.....	168
7. Aspectos Generales	169
ANEXO.....	171
1. Entrevista realizada a la Dra. Liliana Dono	171
2. Entrevista realizada al Dr. Dardo Preza	176
3. Entrevista realizada al Dr. Mauro Rinaldis	182
4. Entrevista realizada al Dr. Siegbert Rippe	187
5. Entrevista realizada a la Dra. Teresita Rodríguez Mascardi.....	191
6. Entrevista realizada al Dr. Carlos López Rodríguez	196
7. Entrevista realizada al Cr. Nelson Hernández	201
8. Entrevista realizada al Cr. Walter Rossi.....	207
9. Entrevista realizada al Cr. Alfredo Pignatta	220
BIBLIOGRAFÍA.....	224

INTRODUCCIÓN

Este trabajo monográfico pretende hacer una exposición de las responsabilidades de los administradores, directores, socios y accionistas de las sociedades comerciales; centrandolo mismo en dos tipos sociales: la Sociedad Anónima y la Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Realizaremos un análisis de las distintas obligaciones a que se ven enfrentados socios y directores en el desarrollo de su gestión, apuntando el mismo desde un enfoque civil, contable, laboral, tributario, concursal y penal de modo de poder concluir las diferentes responsabilidades asumidas.

Como punto de partida nos basaremos en la ley 16.060 de Sociedades Comerciales (de aquí en adelante LSC), utilizando además la normativa específica referida a cada enfoque.

No es el objetivo de este trabajo abarcar toda la temática relacionada con la sociedad comercial, sino aquellos puntos relacionados con la responsabilidad que deben afrontar socios o directores. El alcance de este trabajo tampoco comprenderá el análisis de las responsabilidades específicas del mercado financiero y bursátil.

La elección del tema surge como una inquietud en la búsqueda de conocimientos, fruto de nuestro contacto laboral con los distintos tipos sociales y la visión de la importancia que cobra en ellos la responsabilidad. La idea de este trabajo es tornarse un material de apoyo para nuestra práctica profesional dada la importancia que entendemos tienen las Sociedades Comerciales.

1. Metodología de Trabajo

En todo trabajo de investigación se debe definir una metodología a utilizar, la cual implica identificar la meta y la estrategia de investigación.

En primer lugar definiremos las diferentes categorías de meta de investigación para luego fundamentar la utilizada en nuestro trabajo monográfico, de acuerdo al objetivo general planteado.¹

- Investigación explicativa; orientada a explicar, describir o medir el fenómeno objeto de estudio.
- Investigación de Intervenciones; orientada a describir, explicar o desarrollar una intervención (acción sobre el fenómeno objeto de estudio)
- Investigación evaluativa; orientada a emitir un juicio sobre una intervención.

De acuerdo a las definiciones anteriores, nuestro trabajo monográfico se encuentra en la categoría de *investigación explicativa*. Para ello nos centraremos en la búsqueda de material bibliográfico para desarrollar la responsabilidad que afrontan los directores y socios de los dos tipos societarios a tratar.

Para lograr nuestra meta de investigación explicativa adoptaremos una estrategia de desarrollo partiendo de conocimientos existentes y realizando una compilación que nos permita realizar un análisis profundo de las diferentes responsabilidades que deben asumir socios y directores.

Considerando que el tema en cuestión se encuentra disperso en distintos materiales bibliográficos, pretendemos brindar un material informativo y unificado que sirva de base a profesionales e interesados en el tema.

¹ Conceptualización del problema de investigación, Cátedra de Metodología de la Investigación, Curso 2009, Tomo Teórico, Oficina de apuntes del CECEA, pág.5.

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES

La Ley 16.060 de las Sociedades Comerciales nos describe en el Artículo 1: *“Habrá sociedad comercial cuando dos o más personas, físicas o jurídicas, se obliguen a realizar aportes para aplicarlos al ejercicio de una actividad comercial organizada, con el fin de participar en las ganancias y soportar las pérdidas que ella produzca”.*

Como nos expresa MEZZERA ÁLVAREZ en su Curso de Derecho Comercial se trata de pluralidad de sujetos, en sus términos: “En lugar de que una sola persona se coloque, como titular único, al frente de una empresa mercantil, asumiendo las responsabilidades y riesgos inherentes a tal empresa, varias personas unidas en sociedad ponen en común sus bienes y sus esfuerzos para conseguir un fin económico determinado, repartirse entre sí los beneficios que pueden obtener y asumir, entre todos, las pérdidas que pueden resultar”.²

La Ley 16.060 establece y regula diferentes tipos societarios; toda Sociedad Comercial deberá ceñirse a uno de estos tipos, que tendrá sus propias características. Las sociedades comerciales que no se ajusten a lo dispuesto precedentemente estarán sujetas al régimen establecido en la Sección V del Capítulo I. (De las sociedades irregulares y de hecho).

Tipo social es una forma, una estructura societaria determinada que la Ley consagra y organiza, regulando su actuación, sus consecuencias o efectos. Las sociedades deben adecuarse al tipo social elegido, tanto en su forma como en su actuación.

² MEZZERA ALVAREZ, Rodolfo “Curso de Derecho Comercial Tomo II Las Sociedades Anónimas, Limitadas, y Cooperativas”, Volumen 2, 8va ed. actualizado y ampliado por Siegbert Rippe, Montevideo: FCU, Marzo 1999, pág.12.

En la normativa uruguaya están definidos varios tipos sociales y cada uno de ellos tiene su regulación propia, sus características y sus efectos.

1. Generalidades respecto a Sociedad de Responsabilidad Limitada

Artículo 223-Characterización: *En las sociedades de responsabilidad limitada el capital se dividirá en cuotas de igual valor, acumulables e indivisibles, que no podrán ser representadas por títulos negociables. La responsabilidad de los socios se limitará a la integración de sus cuotas. El número de los socios no excederá de cincuenta. Si por cualquier circunstancia llegara a tener un número superior, deberá transformarse en sociedad anónima en un plazo de dos años, bajo sanción de disolución, salvo que en este plazo el número de socios se reduzca a cincuenta o menos.*

Las sociedades de responsabilidad limitada se regulan por los artículos 223 al 243 de la LSC y combina características de sociedades de capital y de sociedades personales. Divide su capital en cuotas de igual valor, las cuales son acumulables e indivisibles, pero no permite que se representen en títulos negociables.³

Como características principales encontramos⁴:

- 1- La irresponsabilidad de los socios por las deudas sociales (en principio)
- 2- Un régimen de constitución aligerado (no está sometido al contralor de la Auditoría Interna de la Nación)
- 3- Y la división de su capital en cuotas sociales.

Con respecto al estatuto del socio en la sociedad, está definido por el conjunto de derechos y obligaciones que tienen frente a la misma.⁵

³ MERLINSKI, Ricardo. “Manual de Sociedades Comerciales”. 2° Edición Actualizada, Editorial Carlos Álvarez. Montevideo 2008, pág. 151.

⁴ LÓPEZ RODRIGUEZ, Carlos “Concepto de Sociedades de Responsabilidad Limitada”. Manual Virtual de Derecho Comercial I, descargado el 19 de noviembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClasesSRL01.htm>.

Los socios no responderán con su patrimonio personal por las obligaciones sociales. Su responsabilidad se limitara a la integración de los aportes que se comprometieron a realizar. El compromiso de aportar queda realizado con la firma del contrato.⁶

1.1. Aportes

Los aportes pueden ser en dinero o en especie y constituyen la obligación social patrimonial básica del socio con la sociedad comercial que integra⁷. Si el aporte se realiza en dinero, el socio debe integrar por lo menos el 50% al momento de la firma del contrato. Sin esta integración no se podrá inscribir a la sociedad en el Registro. Se puede diferir hasta el 50% del monto total a aportar, con un plazo de dos años para integrarlo.⁸

1.2. Capital Social

El capital social se forma por los aportes de los socios, el cual debe estar compuesto por bienes determinados y susceptibles de ejecución forzada. Estos aportes deben consistir en obligaciones de dar, no pueden tratarse de obligaciones de hacer ni de aportar el uso y goce de un bien⁹.

En relación al monto mínimo y máximo de este capital, para las SRL, la Ley 18.083 derogó el artículo de la Ley 16.060 que los establecía, pasando los socios a tener total libertad para fijar la cifra del capital.¹⁰

⁵ MERLINSKI, Ricardo, pág. 39 op.cit. pág. 9.

⁶ MERLINSKI, Ricardo. pág. 151 op.cit. pág. 9.

⁷ BUGALLO MONTAÑO, Beatriz, “Sociedades de Responsabilidad Limitada en el Derecho Uruguayo” 1ª Edición, Montevideo: FCU, Marzo 2004.

⁸ FERRER MONTENEGRO, Alicia. “Las Sociedades de Responsabilidad Limitada” en “Análisis Exegético de la Ley 16.060 Sociedades Comerciales” Tomo I. Obra dirigida por GAGGERO, Eduardo, PEREZ IDIARTEGARAY, Saúl Y RIPPE, Siegbert, 1ª Edición Montevideo: FCU 1992, pág. 214.

⁹ MERLINSKI, Ricardo, pág. 154 op.cit. pág. 9.

¹⁰ MERLINSKI, Ricardo, pág. 153 op.cit. pág. 9.

2. Generalidades respecto a Sociedad Anónima

La sociedad anónima es uno de los tipos societarios regulados por la Ley LSC, que dan nacimiento a una persona jurídica, caracterizado por la representación de la participación social en acciones, la irresponsabilidad del accionista y la relevancia del capital.¹¹

Como establece el artículo 1 de esta Ley, la sociedad anónima al ser una sociedad comercial, es un acuerdo de voluntades en el cual obliga a las partes a realizar aportes para el ejercicio de las actividades con el fin de participar en las ganancias y soportar las pérdidas. Por lo tanto de acuerdo a lo que establece Nuri Rodríguez la sociedad anónima es un contrato que se caracteriza por ser: *plurilateral* porque puede ser celebrado por dos o más personas, *consensual* porque no requiere solemnidades y *oneroso* porque cada socio se obliga en beneficio de los demás y propio.¹²

Los rasgos o características fundamentales propias de este tipo societario son las siguientes¹³:

- 1- La responsabilidad de los accionistas se limitara a la integración de las acciones que suscriban.
- 2- Su carácter anónimo.
- 3- La división del capital en acciones, las cuales pueden representarse mediante títulos negociables.

La primer característica es el elemento esencial de toda sociedad anónima, la cual solo responde con su patrimonio social.¹⁴ En este sentido las obligaciones de los accionistas se encuentran limitadas, no teniendo que responder por

¹¹ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri, “Concepto de Sociedad Anónima”, Manual Virtual de Derecho Comercial, descargado el 16 de setiembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseSACpto01.htm>

¹² *Ibidem*.

¹³ MEZZERA ALVAREZ, pág.12 op.cit. pág. 8.

¹⁴ *Ibidem*.

deudas sociales con su patrimonio personal. Solo se le puede reclamar aquello que se comprometieron a aportar a la sociedad en la suscripción de acciones.

La siguiente característica tiene que ver con su carácter de “anónima”. La ley la llama así porque en ella el elemento personal, la consideración de la persona de sus socios, desaparece,¹⁵ significa que en este tipo societario los nombres de los accionistas no figuran en el contrato, solamente aparecerá el nombre de sus fundadores.

Artículo 245. (Denominación). Actuarán bajo una denominación social (artículo 12) con indicación del tipo societario. La omisión de esa indicación hará responsables individual y solidariamente a los administradores, representantes o firmantes, según el conocimiento o participación de cada uno de ellos en el acto realizado.

En el artículo 12 de la Ley da libertad para adoptar un nombre, pudiéndose utilizar uno que indique el objeto social, o una designación fantasía, el nombre de una o más personas físicas (con previa autorización de la misma) o una sigla. Pero establece que no puede ser igual a otra sociedad preexistente y se obliga a que en la denominación se incluya de forma completa o abreviada el tipo social, ya que de lo contrario hará responsable a los administradores, representantes o firmantes en forma individual y solidaria según como lo establece el art. 245.

La última característica hace referencia a la división del capital en acciones, las cuales se pueden representar mediante títulos negociables. Las mismas pueden definirse como los derechos que tienen los accionistas en la sociedad, o sea, que representan el capital de los verdaderos dueños. La ley también permite que en vez de representarse mediante títulos negociables sea mediante acciones escriturales (art.303).¹⁶

¹⁵ MEZZERA ALVAREZ, pág. 13 op.cit. pág.8.

¹⁶ RIPPE, Siegbert, “Sociedades Comerciales Ley N°16060”, Texto y Contexto N° 24, 4^{ta} Edición, Montevideo: FCU, Abril 1991 pág. 103

2.1. Clasificación de SA

La Ley clasifica a las sociedades anónimas en dos categorías: abiertas y cerradas.

Las que son abiertas son las que recurren al ahorro público para la integración de su capital fundacional o para aumentarlo, cotizan sus acciones en bolsa, contraen empréstitos mediante la emisión pública de obligaciones negociables o sociedades controlantes o controladoras si alguna de ellas fuera abierta. La Auditoría Interna de la Nación establece que por “cotizar en bolsa” se entiende “la inscripción de las sociedades anónimas en el o los Registros de las instituciones habilitadas para ofrecer sus valores a la cotización”.

En contraposición la Ley, en su artículo 249, considera que las sociedades anónimas cerradas son las no incluidas en las variantes previstas en el párrafo anterior. Son aquellas que no recurren al ahorro público para formar su capital, sino que la obtención del capital es enteramente privada. Se nutre de los aportes que integran o suscriban sus fundadores.

Esta clasificación es de importancia ya que la Ley prevé diversas regulaciones para cada una de ellas; para el caso de las SA abiertas se exige un control más intenso (órgano de control interno obligatorio) y mayores exigencia del órgano estatal, con la finalidad de la protección de los derechos de los accionistas y generando confianza al público en general, haciendo que la gestión de los administradores sea transparente y veraz.¹⁷

¹⁷ MERLINSKI, Ricardo, pág. 168 op.cit. pág. 9.

2.2. Personería Jurídica

Si se trata de una S.A. constituida por acto único, para que la sociedad tenga personería jurídica es necesario que se efectúe la redacción y firma de un contrato constitutivo escrito.¹⁸

Artículo 251 (Estatuto) Si se constituye por acto único, la escritura deberá contener además de los requisitos previstos en la Sección II del Capítulo I (artículos 6 forma y contenido), los siguientes:

1-La naturaleza o clases, monto, condiciones de creación y de emisión en su caso y demás características de la acciones.

2-El plazo, que podrá superar los treinta años.

3-El régimen de la administración, asambleas y control interno, en su caso, pudiéndose designar el primer directorio o el administrador, así como el síndico o la comisión fiscal y establecerse la forma de su nombramiento.

Todos los firmantes del contrato constitutivo se considerarán fundadores.

Es en el estatuto donde se establece la estructura orgánica y el funcionamiento de la sociedad.

Es en este proceso de constitución por acto único es donde los fundadores suscriben e integran los mínimos de capital exigidos por la Ley.

En el caso de sociedades constituidas por suscripción pública, se necesita la firma del acta de la asamblea constitutiva para obtener la personería jurídica. En este proceso se convoca públicamente a la suscripción e integración de acciones de una sociedad, se busca atraer o canalizar hacia la sociedad, dinero proveniente del ahorro público. Una vez realizadas las suscripciones e

¹⁸ MERLINSKI, Ricardo, pág. 166 op.cit. pág. 9.

integraciones mínimas, se celebra una asamblea en donde se aprueba el contrato o estatuto social (Art. 258 a 276).

2.3. Capital Social

En este tipo societario una proporción del capital se debe integrar simultáneamente con el acuerdo de voluntades, en la celebración del contrato. En el caso de acto único se debe integrar por lo menos el 25% del capital social establecido en el contrato y suscribir lo que falta hasta completar por lo menos el 50% del capital contractual. Por otro lado en la suscripción pública hay un plazo de tres meses desde que se inscribe el programa fundacional en el Registro para obtener una suscripción mínima del 50% del capital indicado en el programa. Si el aporte es en dinero se debe integrar por lo menos el 25%. Si son en especie se deben entregar en el plazo que va desde la celebración de la Asamblea Constitutiva y la inscripción en la AIN para el trámite de aprobación.¹⁹

¹⁹ MEZZERA ALVAREZ, pág.33 op.cit. pág.8.

CAPÍTULO II

RESPONSABILIDAD EN LO REFERIDO A ASPECTOS CONTABLES

Desde la aprobación del Código de Comercio, diversas normas de distinto orden jerárquico y ámbito de aplicación se han ocupado de regular los distintos aspectos contables que rigen para las sociedades comerciales.

La responsabilidad societaria en lo referido a aspectos contables la encontramos reglamentada en la conocida ley 16.060, en el Código de Comercio, en decretos tales como el 103/91, 266/07, en Normas Contables Adecuadas (NIC`S) y pronunciamientos emitidos por el Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay.

1. Contenido del capítulo

En este capítulo realizaremos una descripción de los distintos aspectos que señala la normativa de modo de poder comprender las exigencias expuestas a las sociedades comerciales, especialmente a la Sociedad de Responsabilidad Limitada y la Sociedad Anónima; para luego poder realizar un análisis más pormenorizado de las distintas responsabilidades a que se ven enfrentados socios y directores en el manejo de la gestión contable.

Para ello analizaremos primeramente la Sección X de la LSC de documentación y contabilidad, analizando sus exigencias en la formulación de los Estados Contables y la responsabilidad que asumen socios y directores.

Luego pasaremos a analizar artículos del Código de Comercio (C.C), donde se nos indican obligaciones de los comerciantes, deteniéndonos en particular en la teneduría irregular y sus repercusiones.

También haremos mención a decretos específicos y pronunciamientos que regulan aspectos puntuales en la referida materia contable.

Culminando el capítulo con una exposición de la responsabilidad del Contador Público en sus distintas modalidades de actuación y participe en la elaboración de los Estados Contables, así como de la gestión contable en sí misma.

2. Aspectos destacados en la Sección X de la Ley 16.060

2.1. Definición de Contabilidad

Contabilidad definida como ciencia o arte, una técnica para ordenar y ayudar a desarrollar informes, será la herramienta fundamental que nos ayudará a registrar los comprobantes respaldatorios.²⁰

Basándose en estos documentos respaldatorios es que el comerciante procederá a registrar las operaciones en sus libros. A partir de aquí se irán formando luego los informes y demás estados contables que estudiaremos en base a las disposiciones de la Sección X del Capítulo I de la LSC (Art. 87, 88, 89 modificados por la Ley N° 18.362 Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal Ejercicio 2007).

2.2. Estados Contables

El artículo 87 de la LSC modificado por la Ley N° 18.362, respecto a estados contables establece: *“Dentro de los cuatro meses de la fecha de cierre del ejercicio económico los administradores de la sociedad deberán formular como mínimo:*

- A) El inventario de los diversos elementos que integren el activo y el pasivo social a dicha fecha.*

²⁰ “Concepto y definición de contabilidad”. Material descargado el 24 de junio de 2010. <http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catcont1/concepto.pdf>.

B) Los estados contables (balance general)

C) La propuesta de distribución de utilidades si las hubiera”

Este artículo atribuye la responsabilidad a los administradores por la elaboración, presentación, examen, visación y publicación de los estados contables. Se deberá presentar un estado de situación patrimonial, estado de resultados y propuesta de distribución de utilidades si las hubiere, siendo el plazo máximo para ello de cuatro meses.²¹

Se hace constar que este artículo no hace referencia a los anexos: Estado de Evolución del Patrimonio ni Estado de Origen y Aplicación de Fondos; pero el artículo establece “como mínimo”, por lo que esto no afecta su situación de estados contables.²²

El artículo 89 en su redacción modificada por la Ley N° 18.362 expresa: “Los estados contables deberán ser elaborados y presentados de acuerdo a normas contables adecuadas.

Toda referencia al término balance general se considerará efectuada a estados contables.

En los casos en que las normas contables adecuadas requieran la preparación de estados contables consolidados, los emisores deberán presentar además sus estados contables individuales.

La reglamentación determinará la información básica que deben contener los estados contables.”

Las Normas Contables Adecuadas para el Uruguay se establecen en el Decreto N° 135/009 el cual se encuentra transcrito en el Anexo 1.

El art. 90 trata sobre el Estado de Resultados:

²¹ CAPUTI MENENDEZ, Raúl. “De la Documentación y contabilidad”, Obra dirigida por GAGGERO, Eduardo-PEREZ IDIARTEGARAY, Saúl- RIPPE, Siegbert. “Análisis Exegético de la Ley N° 16.060. Sociedades Comerciales”. 1^{ra} edición, Montevideo: FCU, Año 1993, pág. 101.

²² Ibidem.

Art 90.- “El Estado de resultado del ejercicio deberá indicar, los originados en la actividad ordinaria de la sociedad y los provenientes de operaciones extraordinarias, discriminado los rubros positivos y negativos en la medida necesaria para permitir formar un juicio claro sobre el volumen y contenido de cada uno de los rubros.”

Como establece la doctrina contable más recibida, la ley exige la separación de los rubros positivos de los negativos y a su vez la exposición discriminada de los rubros de activo con los de pasivo.²³

Art 91.- “Norma especial. La reglamentación establecerá las normas contables adecuadas a las que habrá de ajustarse los estados contables de las sociedades.

Asimismo podrá autorizar para estas sociedades, el empleo de todos los medios técnicos disponibles en reemplazo o complemento de los libros obligatorios impuestos a los comerciantes.”

Luego de preparados los estados contables; éstos en un plazo de un mes, se elevarán a la comisión fiscal o síndico (si hubiere) de la sociedad de modo que los considere y apruebe. Se deberá preparar un informe que quedará disponible a los accionistas en un plazo de diez días.

Debemos precisar lo establecido en el **Art 102 de la LSC (Responsabilidades)**, donde se hace constar que la aprobación de los estados contables no implicará la aprobación de la gestión ni liberación de responsabilidad de los administradores ni de los integrantes del órgano fiscalizador.²⁴

²³ CENDOYA, César. “Contabilidad y Sociedades Comerciales”. 4º Edición actualizada, Montevideo: FCU, Abril 2000. Pág. 41.

²⁴ CAPUTI MENENDEZ, Raúl, pág.103 op.cit. pág.18.

2.3. Ejercicio Económico

Para reflejar con mayor claridad la situación económica financiera de las sociedades, así como sus variaciones, la contabilidad divide la vida de estos entes en períodos. Tradicionalmente serán de un año como lo establece el artículo 88 (modificado por la Ley N° 18.362), son los llamados ejercicios económicos. Dejando a opción de los administradores la fecha de cierre; la cual podrá ser modificada excepcionalmente con aprobación de la mayoría social o la asamblea. Tratándose de una SA abierta, se deberá tener la conformidad del órgano estatal de control.

Se considera un inciso muy importante, ya que es el que mayor referencia realiza sobre la confección de los estados contables. Las formas de aplicación son las más adecuadas a cada caso, basándose en las normas contables adecuadas, y los principios aplicables el de razonabilidad y claridad.²⁵

2.4. Reserva Legal

El artículo 93 establece que la sociedad deberá mantener un fondo del 5% de las utilidades del ejercicio hasta llegar al 20% del capital social; el cual se denominará reserva legal.

En su inciso segundo hace referencia a que ante cualquier disminución no se podrá distribuir utilidades hasta su reintegro. Amén de lo establecido anteriormente el inciso tercero del referido artículo establece se podrán destinar utilidades a la formación de otras reservas siempre que “...*las mismas sean razonables, respondan a una prudente administración y resulten aprobadas por socios y accionistas que representen la mayoría del capital social, sin perjuicio de las contenidas en el contrato.*”

²⁵ CAPUTI MENENDEZ, Raúl, pág. 88 op.cit. pág. 18.

2.5. Distribución de utilidades y limitaciones

Otra limitación que establece la LSC para el caso de las SA, es respecto al dividendo mínimo obligatorio. Se establece deberá asignarse un mínimo a los accionistas, del 20% de la utilidad del ejercicio. Si hubiera pérdidas de ejercicios económicos anteriores; se hará el cálculo sobre el remanente.

Se establece además un monto máximo al distribuir, y es que la retribución percibida por el administrador o director en ningún caso podrá ser superior al 10% para el administrador o al 25% de las utilidades para el caso del director.

2.6. Información proporcionada por los Estados Contables y propuesta de una reforma en este sentido de la LSC

Es indudable que la función más importante de los estados contables es la revelación de la información contable a socios, proveedores y terceros interesados. Como expresa el Cr. Federico Heur en su ponencia del libro “Temas de derecho societario”, es de particular interés una reforma de la LSC respecto a la transparencia de los estados contables societarios para brindar información clara y oportuna a los distintos actores interesados.

Se propone una reforma en cuanto a la creación de un registro que proporcione la situación económica financiera y patrimonial de las diferentes sociedades; de modo que como se dijo anteriormente estos distintos actores puedan acceder a ella e interiorizarse de la situación social y no llevarse sorpresas. Claro que esto debería someterse a análisis según propone el Cr. Heur, sobre la reserva de determinada información a ciertos interesados.

3. Aspectos contables destacados en el Código de Comercio para el caso de SA y SRL

Desde tiempos históricos el comerciante se ve enfrentado a llevar un correcto orden de su actividad y documentación (tanto comerciante individual como sociedades comerciales), con el fin de poder brindar información a sí mismo y a terceros del giro de sus negocios. Nace así la necesidad de ordenar, clasificar, procesar la documentación contable y a partir de ello es que el legislador en sus primeras fórmulas legales introdujo en el Código de Comercio (C.C) el concepto de llevar un orden uniforme de contabilidad y de tener libros necesarios a tal fin.

Nos centraremos en las obligaciones de la Sociedad Anónima y Sociedad de Responsabilidad Limitada, como comerciantes y por ende obligadas a la presentación de estados contables.

De este modo el C.C en su Título II tratará las obligaciones comunes a todos los comerciantes; como expresa en su artículo 44:

“Los que contraen el comercio contraen por el mismo hecho la obligación de someterse a todos los actos y formas establecidos en la ley mercantil.

Entre estos actos se cuentan:

1º La inscripción en un registro público de los documentos que según la ley exige este requisito

2º La obligación de seguir un orden uniforme de contabilidad en idioma español, y de tener libros necesarios para tal fin

3º La conservación de la correspondencia que tenga relación con el giro del comerciante, así como la de todos los libros de contabilidad

4º La obligación de rendir cuentas en los términos de la ley.”

Actualmente el requisito de la inscripción registral ha quedado derogado por la Ley 16.871 de Registros, que no incluye esa clase de autorizaciones entre el elenco de los inscribibles en el Registro Nacional de Comercio.

Este artículo 44 hace referencia a su vez a una serie de requisitos entre los cuales se presentan la teneduría regular. Los libros a que hace referencia el artículo los debemos diferenciar en libros de comercio y libros sociales.

Denominamos libros de comercio a aquellos que se encuentran regulados en el C.C. y tanto el comerciante como las sociedades llevan estos libros. Según el artículo 55 del C.C son el Libro Diario, Libro de Inventarios y Libro Copiador de Cartas.

- El Libro Diario: Asentará día por día y según el orden en que se vayan efectuando, todas las operaciones que haga el comerciante. Con algunas excepciones como las partidas para gastos de caja, que basta con asentarlas globalmente. El art. 56 inciso final establece que en caso de que se lleve libro de caja, no será necesario asentar en el libro diario cada movimiento ya que se lo considera parte integrante del diario.²⁶

-Libro de Inventario: El propósito del libro inventario es registrar todos los bienes que son destinados a su actividad mercantil. Esto es muy importante porque a efectos fiscales cuando el comerciante adquiere un bien o servicio, no se sabe si lo hace con intención de incorporarlo a la actividad mercantil, o si lo adquiere para su uso personal. Se abrirá con la descripción de todos los valores que formen parte del giro del comerciante al éste iniciar actividad; y luego en los tres primeros meses del ejercicio anual adoptado por el comerciante, se extenderá el balance general de su giro.²⁷

- Libro Copiador de Cartas: Art 63: *“En el libro copiador de cartas trasladarán los comerciantes, íntegramente y a la letra, todas las cartas que escribieron relativas a su comercio. Están asimismo obligados a conservar en legajos y en*

²⁶ RODRIGUEZ OLIVERA Nuri y LOPEZ RODRIGUEZ Carlos. “Libros”. Revista Virtual de Derecho Comercial, descargado el 20 de junio de 2010. <http://www.derechocomercial.edu.uy/ReLibrosBasico.htm>.

²⁷ Ibidem.

buen orden todas las cartas que reciban con relación a sus negociaciones, anotando al dorso la fecha en que las contestaron o haciendo constar en la misma la forma en que no dieron contestación.”²⁸

Como puede apreciarse el libro copiador de cartas no es un libro de contabilidad, sino que es un registro de la correspondencia del comerciante, cuya conservación es importante porque mediante ella se puede acreditar la celebración de ciertos actos.

El art 5 del decreto 540/91 autorizó a las sociedades comerciales, a sustituir el libro copiador de cartas, por la conservación y archivo de la correspondencia enviada en orden cronológico. Nada dice el decreto respecto a la correspondencia recibida, la cual se debería seguir llevando según el Código de Comercio.²⁹

Este mismo decreto ampliando lo establecido por el decreto 104/91 modifica la forma de llevarse los libros de comercio, autorizando a las sociedades comerciales a sustituirlos por hojas móviles pre o post numeradas correlativamente. Una vez realizadas las registraciones dichas hojas encuadradas en hojas de hasta mil folios, se llevarán hasta el Registro Nacional de Comercio; de modo que éste las habilite.³⁰

El C.C. también hace referencia a otros requisitos como llevar un orden uniforme de contabilidad, asentando día por día y según el orden que se vayan efectuando las operaciones comerciales. Además se establece la obligatoriedad de mantener la documentación contable por un lapso de 20 años.

²⁸ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri y LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. “Libros”. Manuales Virtuales de Derecho Comercial I, descargado el 25 de julio de 2010 <http://www.derechocomercial.edu.uy/ReLibrosBasico.htm>.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ HARGAIN, Daniel. “El comerciante y su estatuto legal”. Material descargado el 25 de julio de 2010. http://www.dhargain.com.uy/Derecho_Comercial/El_comerciante_y_su_estatuto_legal.pdf. Artículo publicado en Cuadernos de Negocios Empresariales e integración (Revista de la Facultad de Ciencias Empresariales de la Universidad Católica del Uruguay), Nº 43 a 45. Montevideo año 2003.

3.1. Libros Auxiliares

El sistema del Código de Comercio admite la existencia de otros libros, no indispensables, de los cuales solo menciona al Libro de Caja en el art 57. En general estos libros que son denominados auxiliares, constituyen un desdoblamiento del Libro Diario, siendo por tantos libros sistemáticos, en los que se destaca en la práctica el Libro Mayor.³¹

Este libro no es exigido en el C.C, no porque se considere menos importante; sino porque el legislador entendió que con el Libro Diario ya era posible reconstruir la contabilidad.

3.2. Libros Sociales

Los otros libros a los que hicimos referencia son los libros sociales. Es decir lo que la propia LSC tipifica como necesarios pero sólo para el caso de las sociedades anónimas, y no se consideran libros contables; ellos son: el Libro de Registro de Asistencia de Asambleas, Libro de Actas de Directorio y Libro de Actas de Asamblea.

4. Teneduría regular y su valor en materia probatoria

La contabilidad es el procedimiento que se utiliza para organizar y registrar las operaciones económicas –ingresos y egresos- de una empresa, a fin de poder evaluar la gestión de la misma.³²

La ley regula algunos aspectos de la misma, con el propósito que pueda servir como elemento de prueba: se trata de requisitos que el legislador impone al

³¹ HEUR NOTAROBERTO, Federico. “Teneduría Regular de Libros en la Ley de Sociedades Comerciales”. Material descargado el 25 de julio de 2010. http://www.um.edu.uy/docs/revistafcee/2006/Teneduria_Regular.pdf.

³² HARGAIN, Daniel, op.cit. pág. 24.

comerciante en interés de terceros que contratan con él, y también del Estado, que lo toma como sujeto pasivo de obligaciones tributarias.

En el caso de las sociedades comerciales, además de proteger el interés de los terceros, la contabilidad reviste vital importancia para la protección de los intereses de los socios, porque les permite controlar la marcha de la persona jurídica y el desempeño de los órganos de administración y representación.³³

La teneduría regular de libros implica el cumplimiento de requisitos exteriores e interiores de cómo llevar adecuadamente los libros de comercio, los cuales los clasificaremos en requisitos extrínsecos e intrínsecos respectivamente.

En lo respecta a los **requisitos intrínsecos** el artículo 66 del C.C. prohíbe:

“a. alterar en los asientos el orden progresivo de las fechas y las operaciones;

b. dejar blancos, o huecos, hacer interlineaciones, raspaduras o enmiendas, tachar asientos;

c. mutilar alguna parte del libro, arrancar alguna hoja o alterar la encuadernación y foliación”.

Se deberá entonces llevar los asientos día por día y en orden cronológico como lo establecía para las registraciones del libro diario, las partidas deberán seguirse unas a otras sin dejar huecos, interlineaciones, ni adiciones. Para salvar un error el art 66 prevé que se deberá corregir con otro asiento, hecho a la fecha de la constatación del error u omisión. Tampoco se podrá mutilar cualquier parte del libro, arrancar hojas, alterar la encuadernación o la foliatura ya sea que la intervención administrativa de los libros se verifique antes o después de haberse verificado los asientos.³⁴

Para el caso de las **formalidades extrínsecas** el artículo 65 del C.C. dispone:

³³ HARGAIN, Daniel, op.cit. pág. 24.

³⁴ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri y LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. “Teneduría Regular”. Revista Virtual de Derecho Comercial. Material descargado el 27 de junio de 2010. <http://www.derechocomercial.edu.uy/ ReLibTenReg.htm>.

“Los tres libros que se declaran indispensables estarán encuadernados, forrados y foliados, en cuya forma los presentará cada comerciante del Departamento de la Capital al Juzgado L. de Comercio para que por el Juez y Escribano del mismo Juzgado le rubriquen todas sus fojas y se ponga en la primera una nota datada y firmada por ambos del número de hojas que contiene el libro. En los demás departamentos se cumplirá estas formalidades por el Alcalde Ordinario, actuando con el Escribano y a falta de este, con dos testigos.”

De manera que se deberá acumular requisitos, los libros se presentarán encuadernados como un cuaderno, las hojas no podrán estar sueltas ni separarse con facilidad, -ya que estarán cosidas –no se admiten libros con fojas móviles. Estarán forrados, es decir tendrán tapas de material más resistente que el propio en que se asienta la información. Cada hoja deberá estar numerada (foliada), y la numeración deberá ser correlativa, de modo que sea imposible sustituir alguna hoja sin que se note.³⁵

5. Exhibición general y exhibición parcial.

La teneduría regular además de ser un requisito exigido para llevar la contabilidad al comerciante, oficia como un medio de prueba frente a un juicio; y radica acá el valor de su teneduría regular.

El procedimiento para tomar conocimiento de los asientos contables es la exhibición de libros, lo cual supondrá mostrar los libros de comercio, asientos contables o la correspondencia recibida o enviada, total o parcialmente, propios del sujeto de derecho a otro sujeto de derecho, en circunstancias especiales.³⁶

La exhibición de libros a una persona diferente a su titular implica, por esencia, la derogación de los principios constitucionales inherentes a la persona misma:

³⁵ HARGAIN, Daniel, op. cit. pág. 24.

³⁶ RIPPE, Siegbert. “Régimen de Exhibición de Libros de Comercio en el Derecho Uruguayo”. Revista de Derecho Comercial y de la empresa. N°s 61 y 62 Montevideo: FCU, Año 1995, pág. 13.

el derecho de libertad y propiedad; y el derecho a la inviolabilidad de sus papeles y correspondencia; de esto dependerá el éxito de sus operaciones.³⁷

Como dijimos la exhibición podrá ser general o parcial. La exhibición general de libros, es un procedimiento excepcional, que tiene como cometido la exhibición de la totalidad de los libros de comercio sin poder limitarla a parte o a un asiento. El artículo 71 del Código de Comercio establece, que *“La exhibición general de los libros de los comerciantes, sólo podrá decretarse a instancia de parte en los juicios de sucesión, comunión o sociedad, administración o gestión mercantil por cuenta ajena y en caso de quiebra”*.

En lo que compete a sociedades comerciales, se podrá solicitar exhibición general en juicios de sociedad, el artículo 75 establece el régimen general para todos los tipos sociales. Se reglamenta el control de individual de los socios sobre la sociedad comercial y sus derechos a examinar los libros sociales.³⁸

El artículo 339 de la LSC en aplicación específica para la Sociedad Anónima establece *“La exhibición total de los libros de la sociedad, tanto los exigidos por el Código de Comercio como los previstos por esta ley, podrá ser ordenada por el Juez cuando lo soliciten los accionistas que representen por lo menos el 10% del capital integrado y se indiquen actos violatorios de la ley o el contrato social, o existan fundadas sospechas de graves irregularidades cometidas por cualquiera de los órganos de la sociedad, acreditándose el agotamiento de los recursos previstos en el contrato social y en la ley”*.

Este artículo se basa en el principio de tutela del accionista minoritario. Para el caso de las sociedades anónimas, la ley de sociedades comerciales prevé el derecho de información de los accionistas; no reconoce su derecho a examinar los libros de comercio, ley 16.060, art. 321, salvo el caso del art. 339 y su supuesto de exhibición total.³⁹

³⁷ RIPPE, Siegbert. Régimen de Exhibición... pág. 13 op.cit. pág. 27.

³⁸ Ibídem. pág. 18 y 19.

³⁹ Ibídem.

Sin embargo la Exhibición Parcial está determinada en el artículo 72 del C.C. establece *“Fuera de los casos especificados en el artículo anterior, sólo podrá proveerse a instancia de parte o de oficio, la exhibición de los libros de los comerciantes contra la voluntad de estos, en cuanto tenga relación con la cuestión de que se trata.”*

Esta exhibición parcial de libros tendrá entonces como cometido la revisión de uno o varios asientos sirviendo de material probatorio en una instancia judicial. La vista podrá ser dada en el propio lugar donde se encuentren habitualmente los libros y será dada al juez. La exhibición parcial como su propio nombre lo determina, es de carácter restrictivo y limitado, en una relación causa-efecto entre el contenido estricto a exhibir y el asunto específico que se trata.⁴⁰

En síntesis una de las obligaciones del comerciante y por ende de los socios y directores, será llevar la contabilidad en forma, una de ellas los libros de comercio; tarea que le facilitará su propia defensa o cualquier inconveniente judicial que tuvieren, sirviendo de modo probatorio.

5.1. Prueba a favor y prueba en contra.

El régimen de prueba fundada en los libros de comercio está sustancialmente desarrollado en el art. 76 del C.C., sin perjuicio de su necesaria complementación e integración con arts. Como el 67, 68, 69, 77, 78, 79 entre otros.⁴¹

El artículo 67 del C.C. establece: *“Los libros mercantiles que carezcan de alguna de las formalidades prescriptas en el artículo 65, o tengan alguno de los defectos y vicios notados en el precedente, no tienen valor alguno en juicio a favor del comerciante a quien pertenezcan”.*

⁴⁰ RIPPE, Siegbert. Régimen de Exhibición...pág. 27 op.cit. pág. 27.

⁴¹ RIPPE, Siegbert. “Régimen de la prueba de libros de comercio en el Derecho Uruguayo”. Revista Uruguaya de Derecho Procesal. Nº 2 FCU Montevideo 1997, pág. 199.

Se argumenta por el contrario que el libro irregularmente llevado, podría tener valor en juicio en contra del comerciante que los lleva.⁴²

El artículo 68 del C.C. establece que quien omita algún libro indispensable o quien lo oculte, será juzgado en la controversia de que se trate, por los asientos de los libros de su contrario. El inciso tres del artículo 76 agrega: *“También harán prueba de libros de comercio a favor de sus dueños, cuando su adversario no presente asientos en contrario, hechos en libros arreglados a Derecho u otra prueba plena concluyente.”*⁴³

5.2. La teneduría irregular y su papel frente a la solicitud de Concurso

Como haremos referencia en el capítulo de Concurso en mayor profundidad, La nueva Ley de Concurso establece como requisito para la presentación de la solicitud el acompañamiento de los estados contables si el deudor fuere obligado a llevarlos. Para el caso de estudio la sociedad anónima encajará en el requisito y la sociedad de responsabilidad limitada dependerá si lleva contabilidad suficiente.

Siendo así el poseer los estados contables en forma, será una facilidad a la hora de presentar un concurso. Entendiendo según la LSC por estados contables:

- El inventario de los diversos elementos que integran el activo y el pasivo social a la fecha de cierre
- El balance general –estado de situación patrimonial y estado de resultados-
- La propuesta de distribución de utilidades si las hubiere

⁴² RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri y LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. “Condiciones de admisibilidad de la prueba de libros”. Cursos Virtuales de derecho comercial I, descargado el 30 de junio de 2010. <http://www.derechocomercial.edu.uy/ReLibPruebVal.htm>.

⁴³ DOTTA, María Cristina. “Actuación del Cr. Público como perito judicial” Material de la Cátedra de Actuaciones Periciales Año 2009 Tomo II. Oficina de Apuntes de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración, pág. 17.

De acuerdo con lo dispuesto numeral 4 del artículo 7 de la Ley 18.387, los estados contables deberán ser acompañados por un informe firmado de contador público o establecer las causas por las cuales no fue posible conseguir su firma. Si el deudor hubiera contratado auditoría externa de sus estados contables, acompañará igualmente los informes de auditoría correspondientes a los estados contables presentados.

De acuerdo al decreto reglamentario de la Ley de Concurso, la omisión de no llevar contabilidad suficiente o aún el incumplimiento de la obligación legal de llevar contabilidad, no debe ser un obstáculo para la promoción de procesos concursales. Esto constituye una contradicción de lo que establece la Ley 18.387.

Para presentar los estados contables exigidos por la reglamentación, deberemos ceñirnos a la teneduría irregular y es aquí donde radica la importancia de la misma; ya que de no realizarse no se podrá tramitar la solicitud de concurso.

Por lo que nuevamente concluimos que si bien la teneduría irregular no hace presumir la calificación del concurso como culpable, incide indirectamente sobre la misma. Al no llevar libros regularmente no se podrá acceder a una contabilidad suficiente donde elaborar los estados contables y concomitantemente solicitar el concurso, lo que hará presumir la culpa grave del deudor.

6. Aspectos contables destacados en el Decreto 103/91 y responsabilidades comprendidas

El Decreto N° 103/991 establece las normas a seguir en la presentación de los Estados Contables de sociedades comerciales. Define los elementos a incluir

en la presentación, la estructura a seguir y la información a incluir, permaneciendo vigente con la nueva normativa.⁴⁴

El decreto si bien refiere a la debida formulación de los Estados Contables; no hace mención a responsabilidades por su incumplimiento; pero nos remitirá a las Normas Contables Adecuadas, donde se establecerá claramente que la responsabilidad surge de la gerencia el “management”. Estos conceptos se ampliarán y profundizarán en detalle en la entrevista realizada al Cr. Walter Rossi.

7. Aspectos contables destacados en el Decreto 253/01 y responsabilidades comprendidas ante la Auditoría Interna de la Nación

Este decreto obliga a todas las sociedades comerciales, cualquiera sea su forma a presentar los Estados Contables ante el organismo de contralor en el caso Auditoría Interna de la Nación, siempre que sus activos al cierre del ejercicio superen las 30 mil U.R. o sus ingresos en igual período superen las 100 mil U.R.

El valor de la unidad reajutable (U.R.) aplicable, será el vigente a la fecha de cierre de ejercicio.

La documentación que deberá presentar ante el correspondiente registro comprenderá:

- Estado de Situación Patrimonial
- Estado de Resultados
- Cuadro de Bienes de Uso, Intangibles e Inversiones en Inmuebles-
Amortizaciones
- Cuadro de Evolución de Patrimonio

⁴⁴ VERGNES, Dominique, MARTINEZ, Agustina, VILARO, María Patricia. “Aspectos diferenciales entre la Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060 y las Normas Internacionales de Contabilidad respecto a documentación y contabilidad”. Monografía Año 2009, pág. 42.

- Estado de Origen y Aplicación de Fondos
- Notas a los Estados Contables

Por otra parte se establecen también una serie de requisitos respecto a la correcta presentación de los Estados Contables, ellos son:

- Estar formulados de acuerdo a lo dispuesto por el Decreto 103/91, y determinados de acuerdo a las Normas Contables Adecuadas; debiéndolos acompañar por certificación de profesional con título de Contador Público o equivalente, habilitado para su ejercicio en el territorio nacional. Las certificaciones aceptadas serán Informe de Compilación, Informe de Revisión Limitada o de Auditoría.
- Estar aprobados por la mayoría social o el órgano competente de la sociedad
- La documentación a registrar deberá estar firmada por los representantes legales de la sociedad

Ante el incumplimiento de lo establecido el organismo aplicará sanciones; las cuales será cuantificables económicamente; por lo que nos referimos a una responsabilidad de la sociedad simplemente de carácter económico.

El ente aplicará sanciones de apercibimiento, apercibimiento con publicación y multa en caso de incumplimiento a las disposiciones establecidas en el artículo 97 (bis) de la LSC, y en la redacción dada por el artículo 61 de la Ley N° 17.243 del 29 de junio de 2000.

8. Responsabilidad del Contador actuante

Una primera aproximación al tema responsabilidad profesional y en el tema que nos compete, la responsabilidad del Contador actuante en las sociedades comerciales implica hallarnos en la definición de responsabilidad profesional.

Responsabilidad profesional será la traslación del daño del sujeto que lo sufre a otro que el derecho designa para soportarlo. Pero debemos profundizar en el nacimiento de dicha responsabilidad.⁴⁵

Existen distintos factores que determinan que el profesional cobre mayor conciencia de la responsabilidad en su labor profesional. Por un lado los medios de comunicación operan como un canal de divulgación de la referida responsabilidad, llevando conciencia a todos los profesionales de las consecuencias de sus hechos y por otro los avances tecnológicos exigiendo mayor información y por ende mayor responsabilidad en la labor contable. Esto lleva a la necesidad de regular con normas específicas que guíen el actuar profesional.

Es posible diferenciar la responsabilidad profesional en responsabilidad de medios y responsabilidad de resultados, teniendo mayor cabida para los servicios del Contador Público la responsabilidad de resultados. Las obligaciones de resultados se ubican en el ámbito de dar y de no hacer, donde la culpa recaerá en la no obtención del resultado.⁴⁶

Los antecedentes en la materia responsabilidad los encontramos en Argentina donde a través del Proyecto de Unificación Civil y Comercial, se busca incorporar el concepto de carga de la prueba en su artículo 1625; buscando invertir la responsabilidad del profesional. Este proyecto que finalmente no llegó a sancionarse; pero si figura como un antecedente en la materia busca demostrar que resulta injusto sea el damnificado o la víctima quien deba probar el acto doloso; puesto que el demandado se encuentra en mejores condiciones para probarlo.⁴⁷

Se busca entonces aligerar o invertir el onus probando y ponerlo de cargo de quien se halla en mejor situación para formular sus descargos; como lo es el

⁴⁵ SZAFIR, Dora y VENTURINI, Beatriz. “La Responsabilidad profesional de los Contadores”. Anuario de Derecho Civil Uruguayo, Tomo XIX en Curso UPAE Montevideo Mayo-Junio de 2005, pág. 511 a 513.

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ *Ibidem*.

profesional, quien se encuentra en mejor condición para demostrar invocando la “lex artis” que actuó con diligencia.⁴⁸

En Uruguay no figuran estos antecedentes, “sin embargo se ha entendido que la jurisprudencia, sin llegar a una interpretación lisa y llana de la teoría de las cargas probatorias dinámicas, que la prueba de la culpa profesional se puede producir en forma directa o indirecta, a través de la prueba por indicios y presunciones, que llevan a la convicción en el Magistrado de la existencia de culpa profesional”.⁴⁹

El tema de la culpa profesional implica el análisis de si podemos conceptualizar la misma. La noción clásica de culpa, jurídicamente supone la confrontación de un determinado comportamiento con el modelo legal establecido en el artículo 1324 del Código Civil Uruguayo, “el buen padre de familia”. En este sentido sería posible comparar la gestión de un profesional con la actuación de alguien que es simplemente un padre de familia.

Debemos equilibrar ambos extremos de manera de hacer posible la comparación, y entonces enfrentaremos al profesional actuante con el modelo abstracto de un profesional medio, el que debe actuar con cuidado y buena diligencia y de conformidad con las reglas de la respectiva profesión.⁵⁰

8.1. Calificación jurídica en su labor de asesor societario

El Colegio de Contadores y Administradores del Uruguay establece tres tipos de certificaciones: Dictamen de Auditoría, Informe de Revisión Limitada e Informe de Compilación.

⁴⁸ SZAFIR, Dora y VENTURINI, Beatriz pág. 512 op.cit. pág. 34.

⁴⁹ GAMARRA, TDCU TIII VOL II, PAG 127 Y TIT XIX, PAG 121 citado en SZAFIR, Dora y VENTURINI, Beatriz. “La Responsabilidad profesional de los Contadores”. Anuario de Derecho Civil Uruguayo, Tomo XIX en Curso UPAAE Montevideo Mayo-Junio de 2005, pág. 513.

⁵⁰ SZAFIR, Dora y VENTURINI, Beatriz pág. 513 op.cit. pág. 34.

El Dictamen de Auditoría consiste en una revisión de los estados contables, con el fin de emitir una opinión y certificación sobre los mismos. El objetivo de la Auditoría es añadir credibilidad a las manifestaciones de la gerencia respecto a los estados contables. A nivel del comercio en general no solo importa la información que presenta la gerencia y la credibilidad que desprende la empresa, sino también la credibilidad que le adiciona la certificación contable, mostrando a través de esta que la información contable no presenta errores significativos.⁵¹

Una Auditoría implica realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría acerca de los montos y revelaciones contables. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio profesional del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de existencia de errores significativos en los estados contables, ya sea debido a fraude o error. Al hacer la evaluación de los riesgos, el auditor considera los aspectos de control interno de la entidad relevantes para la preparación y presentación razonables de los estados contables con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el propósito de expresar una opinión acerca de la eficacia del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas por la entidad y la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la Dirección, así como evaluar la presentación general de los estados contables.⁵²

El auditor evaluará que existe integridad y razonabilidad de todas las cuentas contables, que los activos y pasivos presentados en los estados existieron a fecha de balance y se presentan todos en su totalidad por la fecha del ejercicio, se encuentran valuados, clasificados, descriptos y revelados de acuerdo a las normas contables adecuadas.

En este caso del Informe de Auditoría será la Gerencia la responsable del contenido de los Estados Contables, la actuación del Contador será de mero

⁵¹ GUBBA, Hugo; GUTFRAIND, Jorge; MONTONE, Luis; RODRIGUEZ, Rubén; SAULEDA, Luis; VILLARMARZO, Ricardo. "Auditoría Guía para su planificación y ejecución", Montevideo central de impresiones, 2007, pág. 321.

⁵² Ibidem.

revisor de la integridad de los mismos. La Gerencia determinará el diseño, la implementación y el mantenimiento del sistema de control interno adecuado que permita presentar los estados contables libres de errores significativos, ya sea debido a fraude o error; la adecuada selección y aplicación de políticas contables adecuadas y la realización de las estimaciones contables razonables.

El Contador Público también podrá certificar los estados contables en un grado menor de seguridad y alcance que el Informe de Auditoría a través de un Informe de Revisión Limitada. El mismo consistirá en realizar averiguaciones, principalmente con las personas responsables de los asuntos financieros y contables, y aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión, es sustancialmente de menor alcance que una auditoría conducida de acuerdo con normas contables de auditoría, y en consecuencia no nos faculta a obtener seguridad de que conociéramos todos los asuntos importantes que pudieran identificarse en una auditoría.⁵³

Por último el Informe de Compilación se trata del informe que menor responsabilidad supondrá para el Contador actuante. Implica presentar en forma de estados contables, la información proporcionada por la gerencia. El Contador actuante no estará obligado a hacer indagaciones ni a efectuar procedimientos para verificar, corroborar o revisar la información suministrada por el personal de la entidad, por lo que no proporciona seguridad alguna sobre la conformidad de los estados contables con las normas contables adecuadas.⁵⁴

⁵³ GUBBA, Hugo; GUTFRAIND, Jorge; MONTONE, Luis; RODRIGUEZ, Rubén; SAULEDA, Luis; VILLARMARZO, Ricardo. pág. 357 op.cit. pág. 36.

⁵⁴ Ibidem. pág. 365.

8.2. Conclusiones: Marco de la responsabilidad del Cr. Societario

La responsabilidad de Contador actuante se enmarca en el régimen general de responsabilidad.

Podemos también establecer que su actuación podrá ser extracontractual o contractual y a partir de ello podremos clasificar la responsabilidad en de medios y de resultados; caracterizándose la actuación de Contador generalmente en el de resultados.

Estando frente a una responsabilidad de resultados como indican las reglas de la carga de la prueba, se deberá demostrar la no obtención del resultado; para de esa forma demostrar el incumplimiento. El Contador sólo será inocente, si demuestra causa extraña.⁵⁵

Frente a una prestación de carácter contractual, que no necesariamente deberá darse con la formalización de un contrato escrito, sino que podrá ser de carácter verbal; deberemos analizar la prestación asumida para caracterizarla como de medios o de resultados y a partir de ahí lograr demostrar la culpa.

Esta tarea que en principio nos tenderá a concluir que estamos ante una responsabilidad de resultados, propio del cumplimiento de una tarea, la deberemos distinguir como de medios o resultados y en caso de no poder hacerlo recurriremos al juez competente. El Juez en este caso será quien analizará la obligación y determinará si tal obligación constituye en obligación de medios o resultados.

Vistas las definiciones establecidas, no existirán dudas que para los Informes de Auditoría, Revisión Limitada y de Compilación se tendrá una obligación de resultados.⁵⁶

⁵⁵ SZAFIR, Dora y VENTURINI, Beatriz. pág. 514 a 515 op.cit. pág. 34.

⁵⁶ *Ibidem*.

Sin embargo cuando no puede establecerse una obligación de origen legal o contractual, y nos presentamos frente a la ocurrencia de un hecho ilícito diremos que estamos ante una responsabilidad de origen extracontractual.⁵⁷

En este caso y de conformidad con lo dispuesto en el art. 1319 del Código de Comercio el factor de atribución es subjetivo (culpa) y cobra relevancia el análisis del comportamiento del profesional acorde con la “lex artis”. Sólo se responde si el tercero acredita el hecho ilícito, la culpa, el nexo causal y el daño.⁵⁸

El Contador entonces será responsable en diferentes esferas: en el ámbito profesional ante el Colegio de Contadores y Administradores del Uruguay. En la esfera concursal ante el Juez competente, en particular para directores y administradores de SA por lo dispuesto en el caso de Uruguay por la Ley 2230, actualmente derogada por la ley 18.387. En el ámbito penal orientada principalmente a condenar las conductas ilícitas, constituyendo un sancionador en sentido amplio.⁵⁹

En el ámbito societario aplicado a través del artículo 396 de la LSC, con eventuales acciones de responsabilidad contra directores o administradores.

En el ámbito civil, de acuerdo al régimen general de Código Civil, especialmente orientado a la reparación patrimonial de los daños causados por las conductas humanas y la administración de patrimonios ajenos.

En el ámbito tributario régimen particular de responsabilidades solidarias y sanciones tributarias.

Cabe precisar nuevamente que lo anteriormente mencionado en este último punto hace referencia exclusivamente al Contador Público como profesional actuante.

⁵⁷ SZAFIR, Dora y VENTURINI, Beatriz. pág. 516 op.cit. pág. 34.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ *Ibidem*. pág. 517.

Finalmente luego de haber realizado un análisis de las diferentes normativas que regulan las obligaciones contables, podemos concluir que la responsabilidad de los administradores y directores derivará del cumplimiento de las mismas, siendo esto parte integrante de una adecuada gestión del negocio social.

CAPÍTULO III

RESPONSABILIDAD CIVIL

El presente capítulo tiene por objeto realizar un análisis de las diferentes responsabilidades que la Ley les impone a las principales figuras dentro de las sociedades que se consideran en este trabajo monográfico, siendo ellas Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades Anónimas. Nos basaremos principalmente en el marco legal de la LSC.

Responsabilidad podemos definirla como la obligación de un sujeto de reparar el daño sufrido por otro. Es un principio general de derecho el que cada persona responda por las consecuencias de sus actos.⁶⁰

1. Sociedades de Responsabilidad Limitada

1.1. Responsabilidad de los diferentes Órganos Sociales

La estructura organizativa de una SRL está compuesta por un Órgano de Administración, un Órgano de Gobierno y un Órgano de Control o Fiscalización (optativo para el caso de sociedades con menos de 20 socios).

1.1.1. Órgano de Administración y Representación

Las sociedades, al ser personas jurídicas no tienen voluntad ni conciencia, por lo que necesitan de personas físicas para que creen su voluntad. Para crearla están los administradores de la sociedad.⁶¹

⁶⁰ RODRIGUEZ, Nuri y LÓPEZ, Carlos. Curso Virtual de Derecho Comercial. Derecho comercial 1. Preguntas y respuestas, descargado el 09 de noviembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ReSocAdm02.htm>.

El Art 79 establece sus funciones y facultades, el cual se aplica tanto para las SRL como para las SA. El legislador distingue entre la administración y la representación.⁶²

Los administradores llevan adelante el negocio social, del día a día, son los que forman la voluntad social al interior de la misma. En el caso de un directorio se forma la voluntad por la actuación de los directores que lo integran. Los representantes actúan frente a terceros, exteriorizando esa voluntad y celebrando los consiguientes negocios jurídicos, actos y contratos, que vincularán a la sociedad a través de la ejecución de las decisiones de la administración.⁶³

Pueden coincidir los administradores y representantes, o bien puede ser un órgano de administración colegiado, que designe a uno o dos de sus miembros para que representen a la sociedad frente a terceros.⁶⁴

Como principio general se establece que los actos celebrados por los representantes vinculan a la sociedad siempre que estén dentro de las facultades que le otorga el estatuto y no sean ajenos al objeto social.⁶⁵

En relación a la responsabilidad de este órgano social, de modo general para todos los tipos sociales, la LSC establece:

Art 83- (Diligencia y responsabilidad de los administradores y representantes). Los administradores y representantes de la sociedad deberán obrar con lealtad de un buen hombre de negocios. Los que falten a sus obligaciones serán solidariamente responsables frente a la sociedad y los socios por daños y perjuicios que resulten de su acción u omisión.

⁶¹ RODRIGUEZ, Nuri y LÓPEZ, Carlos. Curso Virtual de Derecho Comercial. Derecho comercial 1, descargado el 09 de noviembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseAdmSoc01.htm>.

⁶² MERLINSKI, Ricardo. pág. 60 op.cit. pág. 9.

⁶³ RODRIGUEZ, Nuri y LÓPEZ, Carlos. Curso Virtual de Derecho Comercial. Derecho comercial 1, descargado el 09 de noviembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseAdmSoc01.htm>.

⁶⁴ MERLINSKI, Ricardo. pág. 60 op.cit. pág. 9.

⁶⁵ *Ibidem*.

El juez determinará la parte contributiva de cada responsable en la reparación del daño.

En el caso de las SRL, la responsabilidad de los integrantes del órgano de administración y representación se rige por este artículo, dado que no hay dentro de la LSC una disposición específica.⁶⁶

Los administradores y representantes de la sociedad deben obrar con la diligencia de un buen hombre de negocios, que está relacionado con ciertas aptitudes, conocimientos y conductas necesarias para actuar de forma satisfactoria, o sea refiere a una diligencia calificada.⁶⁷

La imputación, por parte del juez, de la parte contributiva a cada integrante del órgano en la reparación del daño, disminuye la rigurosidad que implica la solidaridad en la responsabilidad.⁶⁸

Los integrantes de este órgano no serán responsables por la actuación de la sociedad, ni por las obligaciones sociales⁶⁹, si actuaron dentro del marco legal.

1.1.2. Órgano de Gobierno

Por su lado el Órgano de Gobierno, son las reuniones de los socios. Tiene a cargo las decisiones de mayor relevancia para la vida social⁷⁰. Estos se van a encargar por ejemplo de las modificaciones contractuales fundamentales, de designar o remover administradores o representantes, evaluar su actuación, balances y proyectos de distribución de utilidades.⁷¹

⁶⁶ BUGALLO MONTAÑO, Beatriz, pág. 237 op.cit. pág. 10.

⁶⁷ CHALAR SANZ, Laura. “La obligación del administrador de solicitar el concurso de la entidad en la Ley 18.387”. en “Evaluación de la Ley de Sociedades Comerciales a 20 años de su promulgación”. Montevideo: FCU Año 2009, pág. 617.

⁶⁸ RIPPE, Siegbert. “Introducción a la Nueva Ley de Sociedades Comerciales”. Ciclo de Conferencias. José A. Ferro Astray, Director Académico. 1° Edición. Montevideo: FCU setiembre 1990. pág 50 y siguientes.

⁶⁹ MERLINSKI, Ricardo, pág. 158 op.cit. pág. 9.

⁷⁰ BUGALLO MONTAÑO, Beatriz, pág. 206. op.cit. pág. 10.

⁷¹ MERLINSKI, Ricardo. pág. 151a 160 op.cit. pág. 9.

Para tomar todas las resoluciones se requiere votación, en la cual cada cuota social tiene derecho a un voto⁷². Cuando un socio tiene un interés contrario al de la sociedad, el Art. 325 establece que el socio, debe abstenerse de votar, de lo contrario será responsable por daños y perjuicios, si su voto fue decisivo para tomar esa resolución.

Por otro lado, según el Art 209, los socios no pueden realizar actos en competencia de la sociedad, salvo por consentimiento unánime y expreso del resto de los socios. Si fueran llevados adelante sin este consentimiento, la sociedad tendrá derecho a percibir los beneficios que de ellos se deriven y a la reparación por daños y perjuicios. Así mismo, se podrá excluir al socio que realice la competencia.

La responsabilidad de los socios por las obligaciones resultantes de los negocios sociales se limita a lo que efectivamente han aportado o sea a su cuota social, de forma de reducir la incertidumbre sobre el futuro del patrimonio personal en el caso que la sociedad no tenga buena fortuna en los negocios. Los acreedores solo pueden accionar contra el patrimonio de la sociedad.⁷³

La única responsabilidad de los socios frente a la sociedad es por la integración de lo que se comprometieron a aportar (Art 233).

El Artículo 229 impone a todos los socios la calidad de garantes solidarios por la efectiva integración de los aportes diferidos. La garantía cesará en el plazo de dos años a contar desde que se realizó el aporte. Lo mismo sucede con relación a la correcta valuación de los aportes en especie, en la cual los socios son garantes solidarios por la veracidad de esta valuación.⁷⁴

Cuando hay transferencia de cuotas, tanto el enajenante como el adquirente son solidariamente responsables por la obligación de integración del aporte, hasta el vencimiento del plazo de garantía (Art 229).

⁷² MERLINSKI, Ricardo. pág. 151a 160 op.cit. pág. 9.

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ BUGALLO MONTAÑO, Beatriz. pág. 149 op.cit. pág. 10.

El Art 230 establece el régimen de las cuotas supletorias. Aparecen como un instrumento con similar función al aumento de capital.⁷⁵ En el contrato social se debe prever el aporte de capital de cada socio y un aporte complementario que debe de ser aprobado por el acuerdo de socios que representen más de la mitad del capital social (Art 230).

Van a ser exigidas a todos los socios, los cuales están comprometidos a integrarlas y se les aplica las mismas disposiciones que para los aportes⁷⁶.

Para una parte de la doctrina, entiende que este instituto se crea por una necesidad de créditos, considerando que para este tipo de sociedades no es muy sencillo conseguirlos, o para la realización de emprendimientos extraordinarios que no estaban previstos de antemano.⁷⁷

Por otro lado, se sostiene que estas cuotas no forman parte del capital social, sino que tienen el cometido de incrementar la responsabilidad de los socios.⁷⁸

A pesar de que el Art. 223 establece que en principio los socios no responden por las obligaciones sociales, el Decreto Ley N° 14.118 del 1974, posteriormente modificado por el Decreto Ley N° 14.538, establece que los socios de las SRL van a ser responsables de forma personal y solidaria por las partidas de carácter salarial⁷⁹, lo cual será tratado con mayor profundidad en el Capítulo V.

⁷⁵ BUGALLO MONTAÑO, Beatriz. pág. 41 op.cit. pág. 10.

⁷⁶ MERLINSKI, Ricardo. pág. 155 op.cit. pág. 9.

⁷⁷ BUGALLO MONTAÑO, Beatriz, pág. 41 op.cit. pág. 10.

⁷⁸ RIPPE, Siegbert, Sociedades Comerciales Ley 16060...pág. 103 op.cit. pág. 12.

⁷⁹ LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. Curso Virtual de Derecho Comercial. Derecho Comercial I. Preguntas y Respuestas, descargado el 09 de noviembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ReSrlRespSocios.htm>.

2. Sociedades Anónimas

2.1. Órganos Sociales

Las sociedades comerciales, tienen una estructura interna para poder funcionar y alcanzar los objetivos perseguidos, para los cuales fueron creadas.

Las estructuras orgánicas son diferentes según a qué tipo de sociedad comercial corresponda, siendo la Sociedad Anónima el tipo societario que tiene la estructura más compleja. En ellas, a pesar que la Ley no lo identifica puntualmente, se puede ver tres clases de órganos: las asambleas, el órgano de administración y de representación, y el órgano de control.

La Ley toma la figura del órgano del Derecho Público.⁸⁰ Los órganos están compuestos por un elemento objetivo y un elemento subjetivo. Los primeros son atribuciones o funciones que la Ley o el contrato social le otorga al órgano creando su esfera de competencia. El elemento subjetivo está compuesto por las personas físicas puestas al frente de esas funciones o atribuciones asignadas al órgano, son los encargados de llevarlas adelante. Las personas que desempeñan las funciones son los soportes materiales de los órganos.⁸¹

2.1.1. Asamblea

La Asamblea es el órgano social que está compuesto por los accionistas y donde se manifiesta la voluntad de los mismos, donde se toman decisiones referentes a la sociedad las cuales obligaran a todos los accionistas, mientras sean de su competencia y hayan sido tomadas acorde a la Ley y el estatuto (Art. 340).

⁸⁰RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri y LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. Curso Virtual de Derecho Comercial. Derecho Comercial I, descargado el 12 de noviembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseSA05.htm>.

⁸¹ RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas” en “Responsabilidad de Administradores y Socios de Sociedades Comerciales” coordinado por FERRER MONTENEGRO, Alicia y CAFFERA, Gerardo. Primera Edición. Montevideo. FCU diciembre 2006. Pág. 422.

Es un órgano, el cual se considera que es soberano por tres aspectos⁸²:

-nadie designa a los accionistas que lo integran,

-no deben rendir cuentas de su actuación a otros órganos.

-Sus decisiones no requieren aprobación de ninguno otro órgano social, aunque sus decisiones tienen validez dentro de los límites de su competencia legal y estatutaria.

Según su competencia pueden ser ordinarias o extraordinarias. En las ordinarias se tratan asuntos usuales, concretamente: aprobación de balances, proyecto de distribución de utilidades, memoria e informe del síndico o comisión fiscal, designación, remoción, retribución y responsabilidad de Administrador, Directores y Síndico, además de asuntos de gestión que le permita la Ley o el Estatuto (Art 342).

En las extraordinarias se resuelven temas que no son de competencia de las ordinarias o aquellas situaciones que necesitan ser tratadas de forma urgente. Entre las resoluciones o consideraciones que se toman en estas, podemos encontrar en el Art. 343: modificaciones al contrato, aumento y reintegro de capital, rescate, reembolso y amortización de acciones, fusión, escisión, transformación y disolución, emisión de debentures y bonos, limitación o suspensión del derecho de preferencia.

También existen las asambleas especiales, en las cuales van a participar solamente los accionistas propietarios de determinado tipo de acciones para tomar decisiones que afecten los derechos de esa clase de acciones. En la sociedad debe haber distintos tipos de acciones que le confieran distintos derechos a sus poseedores.⁸³

En todos los casos las resoluciones se aprueban por las mayorías establecidas en la Ley para cada caso.

⁸² MERLINSKI, Ricardo. pág. 220 op.cit. pág. 9.

⁸³ Ibidem. pág. 243.

2.1.2. Órgano de Administración y Representación

La administración de la sociedad puede estar a cargo de un administrador único o varios, en cuyo caso se trata de un directorio, el cual es un órgano colegiado, obligatorio para las S.A. abiertas (Art. 375).

El administrador es el encargado de formar la voluntad social. Tratándose de un directorio, la voluntad se forma por la actuación de los directores que lo integran. Por otro lado se necesita que esa voluntad sea exteriorizada, para lo cual deben celebrarse negocios jurídicos, actos y contratos que la vincularán con terceros. La figura de representante es la que llevará adelante esta exteriorización, quedando vinculada la sociedad únicamente por los actos que estos celebren.⁸⁴

En el caso de administrador único, este será el representante, cuando hay un directorio lo será el Presidente del mismo, salvo pacto en contrario (Art 376). La designación de los administradores, directores o representantes por acto distinto al estatuto, deberá ser inscripto en el Registro Nacional de Comercio.⁸⁵

Las funciones de este órgano están establecidas en el Art 79, que hace referencia en forma genérica a la gestión del negocio social⁸⁶. Para realizar esta gestión deben, con los aportes que realizaron los accionistas, organizar la actividad social y darle el mejor uso a los fondos para poder obtener buenos resultados de su gestión y alcanzar el objeto social. También tienen tareas como llevar la contabilidad en forma y de acuerdo a las normas contables vigentes, elaborar los balances anuales y el proyecto de distribución de

⁸⁴ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri y LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. Curso Virtual de Derecho Comercial. Derecho Comercial I, descargado el 29 de octubre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseAdmSoc01.htm>.

⁸⁵ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades “... pág. 424.op.cit. pág. 46.

⁸⁶ MERLINSKI, Ricardo. pág. 265 op.cit. pág. 9.

utilidades, llevar los libros de contabilidad, las actas de directorio y asamblea y los libros de registro nominativo y de acciones escriturales.⁸⁷

Por otro lado tendrán funciones relacionadas con el gobierno de la sociedad y el relacionamiento de la sociedad con los accionistas. Son ejemplos de estas: entregar las acciones emitidas a quienes integraron el capital, permitir y habilitar a los accionistas el goce de sus derechos y convocar a las asambleas en tiempo y forma, según lo establecido en la ley o el estatuto.⁸⁸

Como garantía del buen desempeño de su cargo, según el Art 382, el contrato social o la asamblea puede exigir a administradores y directores el otorgamiento de garantías. La LSC no fija límites para el monto, tipo de garantía (real o personal) ni el plazo para la constitución, por lo cual hay total libertad para hacerlo.⁸⁹

Estas garantías quedarán libradas una vez se haya aprobado la gestión del administrador o director que la prestó.

3. Responsabilidad en las Sociedades Anónimas

3.1. Responsabilidad de los Accionistas

Los accionistas no responderán en ningún caso con sus bienes propios por las obligaciones que pueda asumir la sociedad.⁹⁰

Son responsables por la integración que se comprometieron a realizar. Los suscriptores que no cumplan con las integraciones que se comprometieron a realizar, caerán en mora de pleno derecho con el solo vencimiento del plazo (Art 318). Vencido el plazo la sociedad puede reclamar judicialmente el

⁸⁷ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas”.... pág. 432, op.cit. pág. 46.

⁸⁸ *Ibidem*.

⁸⁹ MERLINSKI, Ricardo, pág. 260 op.cit. pág. 9.

⁹⁰ MEZZERA ALVAREZ, pág. 265 op.cit. pág. 8.

cumplimiento o declarar rescindida la suscripción, no pudiendo reclamar las sumas abonadas a la sociedad hasta el momento.⁹¹

El Art 74, establece de modo general, que los accionistas serán responsables por los daños provocados a la sociedad con dolo o culpa, sin poder compensar la indemnización que deberán abonar a la sociedad con frutos de negocios anteriores. Tampoco podrán utilizar ni aplicar en negocios propios o a cuenta de terceros, fondos o bienes de la sociedad, teniendo la obligación de entregar a la misma las ganancias obtenidas y soportar las pérdidas o daños que hayan provocado.

En el caso de abuso del derecho de voto, el accionista deberá responder por los daños y perjuicios causados (Art 324). Se entiende abuso del derecho de voto cuando un accionista ejerce de forma abusiva el mismo, llevando a que se tomen resoluciones que causen un daño a la sociedad, contrarias al interés social.⁹²

El Art. 325 reglamenta los casos de conflicto de intereses. Cuando un accionista tenga un interés contrario al social, por cuenta propia o ajena, en un asunto determinado, este deberá abstenerse de votar en las resoluciones referentes a los mismos. Si su voto sirvió para alcanzar las mayorías necesarias, deberá responder por los daños y perjuicios causados.

El Art. 324 comprende el comportamiento descrito en el Art. 325 y cualquier otro caso donde el accionista al votar procure obtener beneficios contrarios al objeto social.⁹³

⁹¹ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri y LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. Curso Virtual de Derecho Comercial. Derecho Comercial I. Preguntas y Respuestas, descargado el 03 de noviembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseSocio20.htm>.

⁹² MERLINSKI, Ricardo. pág. 212 op.cit. pág. 9.

⁹³ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri y LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. Curso Virtual de Derecho Comercial. Derecho Comercial I. Preguntas y respuestas, descargado el 03 de noviembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseSocio20.htm>.

3.2. Responsabilidad de Administradores y Directores

Los administradores están dotados de amplias facultades de gestión y representación y tienen como contrapartida un régimen severo de responsabilidad.⁹⁴

La responsabilidad de los administradores o directores de las S.A. está basada en la ilicitud de sus actos y se determina en función de las tareas que son de su competencia como titulares de la gestión y dirección de la sociedad.⁹⁵ Esta responsabilidad se encuentra regulada en dos normas generales,⁹⁶ por el Art 83 antes citado (para todos los administradores de sociedades comerciales) y en sede de S.A. por el Art 391 que se transcribe a continuación.

Art 391- (Responsabilidades) El administrador o los directores responderán solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por daños y perjuicios resultantes, directa o indirectamente, de la violación de la Ley, el estatuto o el reglamento, por el mal desempeño de su cargo según el criterio del Art 83 y por aquellos producidos por abusos de facultades, dolo o culpa grave.

Estarán exentos de responsabilidad quienes no hayan votado la resolución y hayan dejado constancia en actas de su oposición o comunicado fehacientemente la misma a la sociedad dentro de un plazo no mayor a 10 días, contados a partir de la reunión en que se haya adoptado la resolución o de la fecha que se haya tomado conocimiento de ella. La abstención o la ausencia justificada no constituirán por sí solas causales de exención de responsabilidad.

⁹⁴ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas” ...pág.442.op.cit. pág. 46.

⁹⁵ RODRIGUEZ MASCARDI, Teresita. “Sobre el régimen de la responsabilidad de los directores de las Sociedades Anónimas y la reciente doctrina jurisprudencial” en “Evaluación de la Ley de Sociedades Comerciales a 20 años de su promulgación”. 1º Edición, Montevideo: FCU Año 2009. pág. 603.

⁹⁶ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas”... . pág. 443. op.cit. pág. 46.

Si el opositor no hubiera concurrido a la reunión que haya privado la resolución deberá solicitar su reconsideración procediéndose luego como se dispone en el inciso anterior.

Cuando se trate de actos o hechos no resueltos en sesiones del directorio, el director que no haya participado en los mismos no será responsable (inciso segundo del Art 83), pero deberá proceder en la forma dispuesta en el inciso precedente en cuanto lleguen a su conocimiento.

3.2.1. Solidaridad

El administrador asume responsabilidad personal que tratándose de un directorio, la responsabilidad alcanza a todos los directores que lo componen, es personal y solidaria.⁹⁷

Los directores como tales tienen la obligación de participar en las deliberaciones del directorio, por lo que se asume que todos han participado y se les imputa a todos por igual la responsabilidad por las resoluciones tomadas. También serán responsables las minorías que no se hayan opuesto formalmente.⁹⁸

Al ser una responsabilidad solidaria, tanto la sociedad, los accionistas o terceros, podrán solicitar el resarcimiento a cualquiera de los integrantes del directorios, no pudiendo estos negarse, imputando la responsabilidad a otro director. Si uno o algunos de los directores tuvieron que afrontar la acción resarcitoria, podrán ir contra el resto de los integrantes del directorio por la parte que excede a lo que les corresponde.⁹⁹

La solidaridad actúa, por una lado como una garantía del resarcimiento, dado que se puede accionar indistintamente contra cualquier integrante del

⁹⁷ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas”...pág.455.op.cit. pág. 46.

⁹⁸ Ibidem. pág.456.

⁹⁹ Ibidem. pág.457.

directorio, sin tener que investigar quien efectivamente causo el acto perjudicial y por otro lado como un mecanismo para favorece el buen funcionamiento del órgano y cumplimiento del deber de gestión, que incite a los directores a participar de las reuniones controlando sus colegas para no permitir se tomen decisiones que provoquen incurrir en responsabilidad a todo el órgano.¹⁰⁰

3.2.2. Hipótesis de Responsabilidad

En el Art 391 se pueden identificar tres hipótesis en las que se configura la responsabilidad¹⁰¹:

- Violación de la Ley, el estatuto o reglamento
- Mal desempeño del cargo según el Art 83
- Abuso de facultades

3.2.2.1. Violación de la Ley, estatuto o reglamento.

El ilícito se configura por la “violación a la Ley, estatuto o reglamento”. Con esta expresión el legislador no hace referencia únicamente a la LSC, sino a la Ley en sentido amplio, considerando la normativa en general, así como leyes fiscales, laborales, ordenanzas, normas, reglamentos internos e incluso resoluciones de la Asamblea.¹⁰²

La responsabilidad no se configura por la infracción misma, sino que esto debe de haber provocado un daño o perjuicio y que exista un nexo causal entre ambos.¹⁰³

¹⁰⁰ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas”...pág.457.op.cit. pág. 46.

¹⁰¹ MERLINSKI, Ricardo. pág. 271 op.cit. pág. 9.

¹⁰² *Ibidem*.

¹⁰³ *Ibidem*.

Los administradores deberán llevar adelante la gestión del negocio social conforme a las normas dictadas por los legisladores para el funcionamiento de las Sociedades Comerciales, en especial las Sociedades Anónimas, sin dejar de lado la normativa general. Además de actuar conforme a la legislación, deberán respetar lo que establece el estatuto de la sociedad, siendo fuente de responsabilidad, la violación de éste. Dada la gran variedad de aspectos que disciplinan los estatutos, los casos de responsabilidad son diversos.¹⁰⁴

3.2.2.2. Mal desempeño del cargo

La responsabilidad por el mal desempeño del cargo regulada por el Art 391, hacer referencia al deber de lealtad y diligencia de un buen hombre de negocios establecido en el Art 83.

Obrar con lealtad supone que los administradores y directores en el desempeño de sus funciones deben actuar guiados por este deber de lealtad hacia la sociedad, con la obligación de hacer primar los intereses sociales ante los personales o de terceros.¹⁰⁵

Si bien la obligación de los administradores y directores por el desempeño de su cargo no es de resultado, sino de medios, o sea que no son responsables por un fracaso en los negocios, esto no los libra de actuar con la debida diligencia¹⁰⁶. Esta conducta requerida es diferente a la de un buen padre de familia, que implica los cuidados propios de un hombre común medio. La LSC va más allá y exige que los administradores y directores posean conocimientos técnicos, aptitudes y experiencia para poder desarrollar su cargo de manera satisfactoria.

¹⁰⁴ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas”...pág. 447.op.cit. pág. 46.

¹⁰⁵ *Ibídem*.

¹⁰⁶ OTEGUI, Laura. “Responsabilidad de administradores y directores de Sociedades Anónimas”. En Revista CADE Tomo 3- Año 1- octubre 2009. pág 25 a 33.

Por lo tanto al momento de imputar responsabilidad a los administradores y directores se deberán tener en cuenta las características, la estructura y dimensión de sociedad, el objeto social y las circunstancias en las que desarrollo la actividad.¹⁰⁷

3.2.2.3. Abuso de facultades

Esta se configura cuando las facultades conferidas a los Administradores y Directores, son utilizadas de forma excesiva respecto del objeto social o contraria a la finalidad con la que se confirieron.¹⁰⁸

3.2.2.4. Objetividad o Subjetividad de la Responsabilidad

Basándonos en el Art. 391, la responsabilidad será objetiva o subjetiva dependiendo la hipótesis a la que hagamos referencia. Si nos referimos a la violación a la ley, el estatuto o reglamento, a responsabilidad será objetiva, no pudiendo el administrador ampararse en su desconocimiento de la Ley, el estatuto o reglamento. Cuando hablamos de la segunda hipótesis, el mal desempeño del cargo, va a haber responsabilidad subjetiva cuando el administrador deba probar que actuó con la debida diligencia de un buen hombre de negocios. Su existencia y grado serán objeto de un juicio estimativo. En la tercera hipótesis, el abuso de facultades, dolo y culpa grave la responsabilidad será subjetiva.¹⁰⁹

¹⁰⁷ *Ibidem.*

¹⁰⁸ MERLINSKI, Ricardo. pág. 272 op.cit. pág. 9.

¹⁰⁹ Extraído de entrevista realizada al Dr. Siegbet Rippe, Capitulo XIII.

3.2.3. Elementos de Responsabilidad

Para que se configure la responsabilidad tienen que darse los elementos: culpa o dolo, daño y nexo causal entre la acción culposa y dolosa y el daño sufrido.¹¹⁰

3.2.3.1 Hecho ilícito

Supone la violación de un deber emanado de la ley, el estatuto o el reglamento, así como también una violación al deber de desempeñar correctamente el cargo.¹¹¹

3.2.3.2. Daño

El administrador o director debe haber provocado un daño o perjuicio con su conducta, directa o indirectamente, no basta con haber cometido un ilícito, haber actuado en contra de lo que establece la Ley, el estatuto o reglamento. Esto es así dado que la acción de responsabilidad es de carácter reparador, por lo cual debe existir un daño que se necesite reparar.¹¹²

El daño o perjuicio puede provocar una pérdida patrimonial o un lucro cesante derivado de esa pérdida.

3.2.3.3. Nexo Causal

Es la relación entre el hecho ilícito y el daño producido.

¹¹⁰ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas”...pág. 476. Op.cit. pág. 46.

¹¹¹ FERNANDEZ FERNANDEZ, Gabriel Hernán. “Radiografía del Art 391 de la Ley de Sociedades Comerciales” en “Responsabilidad de Administradores y Socios de Sociedades Comerciales”, coordinado por FERRER MONTENEGRO, Alicia y CAFFERA, Gerardo. Primera Edición. Montevideo: FCU diciembre 2006. pág. 228.

¹¹² RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri y LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. Curso Virtual de Derecho Comercial. Derecho Comercial I, descargado el 15 de noviembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseSAAdm01.htm>.

Los administradores y directores serán responsables por los actos ilícitos que configuran la responsabilidad según el Art 391, y que estos sean la causa, directa o indirecta de los perjuicios que haya sufrido la sociedad, los accionistas o terceros.

3.2.3.4. Culpa

Este elemento vincula al evento dañante o hecho ilícito, con determinado sujeto que lo cometió, denominado factor de imputación subjetivo¹¹³. Según lo establece el Código Civil en su Art 1344, es la falta del debido cuidado o diligencia. Esta puede ser leve o grave.

3.2.4. Responsabilidad frente a la Sociedad, Accionistas y Terceros

3.2.4.1 Responsabilidad frente a la Sociedad

La sociedad deja en manos de los administradores y directores, sus bienes y sus intereses sociales, procurando que estos lleven adelante la gestión de los negocios sociales de forma adecuada.

Cuando los administradores y directores no actúen de acuerdo a las obligaciones del cargo que aceptaron, serán responsables frente a la sociedad.

La acción de responsabilidad busca reparar el daño causado, pretende el resarcimiento del patrimonio social¹¹⁴. El titular de esta acción es quien sufrió el daño o perjuicio, y se realiza contra aquel que lo provocó. En este caso la sociedad podrá ejercer acción de responsabilidad contra los administradores que hayan violado la Ley, el estatuto o reglamento, o actuado de forma negligente, provocándole a esta un perjuicio.

¹¹³ FERREIRA BONIFACINO, Cecilia. “Responsabilidad de los administradores de Sociedades Anónimas por no solicitar la declaración Judicial de Concurso” en “Evaluación de la Ley de Sociedades Comerciales a 20 años de su promulgación”. Montevideo: FCU Año 2009. pág. 627.

¹¹⁴ RIPPE, Siegbert. “Introducción a la Nueva Ley de Sociedades Comerciales”... pág. 60. op.cit. pág. 43.

La acción de responsabilidad es resuelta por la Asamblea de accionistas. Se puede resolver tanto por asamblea ordinaria como extraordinaria. En el caso de las primeras, puede no estar incluido en el orden del día, siendo obligatorio para las segundas, además de la urgencia necesaria en el tratamiento.¹¹⁵

Si la decisión de la asamblea es llevar adelante dicha acción, los administradores o directores serán removidos de su cargo y serán nombrados sus sucesores.¹¹⁶

El o los sucesores serán los encargados de iniciar la acción de responsabilidad, si este no es realizado en un plazo de noventa días desde que se llegó al acuerdo, cualquiera de los accionistas podrán llevarla adelante. Si lo anterior sucede, el nuevo administrador o directorio, será responsable por el incumplimiento (Art. 393-394).

3.2.4.2. Responsabilidad frente a los Accionistas

Los accionistas que se hayan opuesto a la extinción de la responsabilidad, podrán ejercer la acción social, representando por lo menos el cinco por ciento del capital integrado, siempre y cuando la acción no fuera iniciada por la sociedad en un período de noventa días a contar de la Asamblea resolutoria.¹¹⁷

Si la sociedad fue omisa en iniciar la acción de responsabilidad, a pesar de haberse resuelto a favor de la misma en la asamblea, los accionistas podrán promoverla, en un plazo de noventa días a contar desde la resolución.¹¹⁸

Por otro lado, la Ley uruguaya permite a los accionistas iniciar acción individual de responsabilidad, dado que el perjuicio causado a la sociedad en dezmero de

¹¹⁵ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas”... pág. 484 op.cit. pág. 46.

¹¹⁶RIPPE, Siegbert. “Introducción a la Nueva Ley de Sociedades Comerciales”... pág. 60 op.cit. pág. 43.

¹¹⁷ Ibídem.

¹¹⁸ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas”...pág. 485 op.cit. pág. 46.

su patrimonio, provoca de forma indirecta un daño en el patrimonio de los accionistas, disminuyendo su participación.¹¹⁹

3.2.4.3. Responsabilidad frente a Terceros

Los administradores y representantes, con su actuación vinculan a la empresa con terceros, teniendo amplias facultades para hacerlo.

Mientras actúen dentro del objeto social, de acuerdo a la Ley, las disposiciones del estatuto y el reglamento, con la debida diligencia, sin dolo o culpa grave y dentro del objeto social, sus actos vincularán únicamente a la sociedad, teniendo esta que responder ante terceros. De lo contrario, los administradores y representantes quedarán vinculados personalmente con respecto a terceros por los daños y perjuicios provocados.

El Art 395, permite ejercer la acción de responsabilidad a los acreedores, cuando esta tenga por finalidad reconstruir el patrimonio social, siempre que la sociedad o los accionistas no lo hayan promovido antes. El interés de los acreedores será el de recomponer ese patrimonio para poder cobrar los créditos con la sociedad perjudicada. Debe existir un nexo causal entre el hecho del administrador y el daño sufrido por el tercero.¹²⁰

3.2.5. Naturaleza de la Responsabilidad de los Administradores y Directores

La responsabilidad contractual hace referencia a la violación de un deber preexistente entre dos personas determinadas, o sea de una obligación.¹²¹

¹¹⁹ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas”... pág. 489 op.cit. pág. 46.

¹²⁰ *Ibidem*. pág. 488.

¹²¹ *Ibidem*. pág. 467.

Por otro lado la responsabilidad extracontractual deriva de la violación de un deber jurídico, que todas las personas tienen, de no causar daño a otro. En este caso no hay incumplimiento de un deber obligacional, no hay ninguna obligación concreta entre los interesados.¹²²

3.2.5.1. Respeto a la Sociedad

La responsabilidad será contractual basada en la existencia de un vínculo preexistente entre los administradores y directores, y la sociedad administrada, nacida de un acto de designación por la asamblea y un acto de aceptación por el designado. Por lo tanto si un administrador o director viola una disposición contenida en la Ley, estatuto o reglamento, la responsabilidad será contractual.¹²³

3.2.5.2. Respeto a los Accionistas

Frente a los accionistas la responsabilidad es contractual dado que los administradores y directores tienen con respecto a ellos obligaciones y deberes que les establece la Ley y el contrato social.

Existe un negocio societario que vincula a los accionistas con la sociedad. Por otra parte el administrador es designado por los accionistas reunidos en asamblea, por lo que la actuación del administrador se enmarca en el contrato social. Cuando estos afectan algunos de los derechos de los accionistas, incurren en responsabilidad contractual, así como también cuando causan un perjuicio al patrimonio social provocado por su actuación, causando indirectamente un perjuicio en el patrimonio del accionista.¹²⁴

¹²² RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri y LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. Curso Virtual de Derecho Comercial. Derecho Comercial I, descargado 04 de noviembre 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ClaseSAAadm01.htm>.

¹²³ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas”... pág. 472 op.cit. pág. 46.

¹²⁴ *Ibidem*. pág. 474.

Por otra parte se ha sostenido que sería extracontractual, en tanto los administradores no celebran un contrato con los accionistas sino que son designados por un órgano social, estando vinculado sólo con la sociedad.¹²⁵

3.2.5.3. Respetto a Terceros

Con respecto a terceros, parte de la doctrina sostiene que la responsabilidad es extracontractual, dado que cuando los administradores o representantes contratan con estos, lo hacen en nombre y por cuenta de la sociedad, la relación preexistente se da entre los terceros y la sociedad, no con los administradores y representantes.

Los terceros pueden accionar contra los administradores cuando el daño fue causado de forma directa o también cuando el perjuicio fue causado indirectamente (Art 391).

Por otro lado, la Dr. Teresita Rodríguez sostiene que la responsabilidad es contractual, basándose en la existencia de obligaciones concretas, preexistentes, que vinculan sujetos determinados, las cuales se encuentran en la propia LSC referentes a la actuación y la gestión de los administradores y representantes. La responsabilidad frente a terceros no va a ser en todos los casos contractual sino que lo será solamente cuando se produzca una violación de una obligación preexistente de origen legal.¹²⁶

En la responsabilidad contractual se distingue entre el incumplimiento de la obligación con o sin dolo, que provoca el daño o perjuicio. Si el incumplimiento fue sin dolo, se responsabiliza solo por los daños y perjuicios previstos, que sean consecuencia inmediata y directa del incumplimiento. En caso que haya habido dolo, se responde por lo previsible y lo imprevisible. En la

¹²⁵ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas”... pág. 474 op.cit. pág. 46.

¹²⁶ RODRIGUEZ MASCARDI, Teresita. Sobre el Régimen de Responsabilidad... pág. 606 op.cit. pág. 51.

responsabilidad extracontractual se responde tanto por lo previsible como lo imprevisible.¹²⁷

Por otro lado la prescripción también es diferente, para el caso de responsabilidad contractual será de 20 años y de extracontractual de 4 años.¹²⁸

3.2.6. Exoneración de Responsabilidad

El Art. 391 transcripto, establece en sus incisos 2, 3 y 4, un régimen de exención de responsabilidad para diferentes situaciones:

- cuando el administrador o director no haya votado a favor de la resolución tomada,
- el que no haya asistido a la reunión de directorio
- para el caso de actos que no se haya resuelto en sesión de directorio y el director no haya participado en ella.

En todos los casos, hay plazos y requisitos, que el mismo artículo los menciona, necesarios para no incurrir en responsabilidad por las resoluciones tomadas, que causaron el daño o perjuicio.

3.2.7. Otros artículos referentes al tema

La LSC en su Art 383, permite que se nombre a gerentes y mandatario dado que los administradores no pueden llevar a cabo personalmente todos los actos que se requieren para la gestión del negocio social, dependiendo de su complejidad e importancia.

Estas funciones delegadas necesitan la debida orientación y vigilancia en la realización de las mismas, siendo los administradores responsables por los

¹²⁷ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. Responsabilidad de Administradores de Sociedades Anónimas... pág. 470 op.cit. pág.46.

¹²⁸ Ibídem.

actos de sus subordinados, cuando no hubo la debida vigilancia, que de haberla habido, se hubiera evitado la consecución de actos dañosos.

Art 383 inciso 3: “El órgano de administración podrá designar gerentes y otorgar mandatos sin que ello excluya las responsabilidades personales de sus integrantes”.

Artículo 390- Este artículo prevé que el estatuto pueda organizar un comité ejecutivo integrado por directores o autorizar al directorio a designar uno o más directores delegados, quienes realizarán la gestión de los negocios del día a día. El directorio deberá vigilar su actuación, y no se modifican las obligaciones y responsabilidades de estos, por lo cual no se podrán desentender de la gestión del negocio social.

Artículo 204- Cuando un administrador o representante renuncie de forma intempestiva o dolosa, será responsable por los actos irregulares cometidos por el directorio en el período que abandonó el cargo, habiéndolo dejado vacante sin esperar a la designación del o los sucesores. Este artículo es citado por el artículo 384 que refiere a la renuncia de directores de Sociedades Anónimas.

Art 387- Este artículo establece, que cuando un Director tenga intereses contrarios a los de la Sociedad deberán informarlo al directorio o al órgano de control si lo hubiese, absteniéndose de participar en las deliberaciones y votaciones de estos asuntos. Si participan, serán responsables por los daños y perjuicios que esas resoluciones puedan causar a la sociedad. Si son administradores se deben abstener de realizar tales negocios sin autorización de los accionistas.

Art 388 y Art 84- La LSC permite que los administradores y representantes puedan contratar con la sociedad de la que son parte, siempre que se cumpla con los requisitos exigidos. Por un lado están los contratos relacionados con la actividad normal de la Sociedad, los cuales se celebrarán en las mismas condiciones que un contrato habitual con terceros. Si lo celebra un director lo debe de poner en conocimiento del Directorio, y si es un Administrador deberá comunicarlo en la próxima Asamblea. Si los contratos a celebrarse no están

relacionados a la actividad normal de la Sociedad, se requerirá de autorización previa de la Asamblea. Si en alguno de los contratos anteriormente mencionados, no se cumplió con los requisitos legales, el negocio será nulo, y se imputará responsabilidad a los Administradores o Directores actuantes en el caso que con ello se haya provocado un perjuicio a la sociedad.

Art 389- En este artículo la LSC prohíbe a los Directores participar en actividades en competencia con la sociedad, sean estas, similares o idénticas. No lo pueden realizar ni de forma personal y directa, ni por un tercero. Esta prohibición puede ser levantada por autorización de la Asamblea. Se basa en el deber de obrar con lealtad del Art 83.

Art 392- *(Extinción de la responsabilidad)* La responsabilidad de los administradores y directores respecto de la sociedad, se extinguirá por la aprobación de su gestión , renuncia expresa o transacción, resueltas por la asamblea, si esa responsabilidad no es por violación de la Ley, del estatuto o del reglamento y si no mediara oposición de accionista que representaran el 5% (cinco por ciento) del capital integrado, por lo menos y siempre que los actos o hechos que la generen hayan sido concretamente planteados y el asunto se hubiera incluido en el orden del día. La extinción será ineficaz en caso de liquidación forzosa o concursal.

Además de la resolución favorable de la asamblea y una oposición que no supere el 5% del capital social, es necesario que sea incluido en el orden del día, para que todos los accionistas se puedan informar respecto a la resolución a votar.

CAPÍTULO IV

RESPONSABILIDAD POR CREDITOS LABORALES

1. Contenido del capítulo

La finalidad de este capítulo es realizar una exposición de la normativa y doctrina sobre la responsabilidad del Director o del administrador en la Sociedad Anónima y del socio en la Sociedad de Responsabilidad Limitada frente a un tema específico que es la regulación legislativa protectora de los créditos laborales, sus alcances, mecanismos procesales de concreción de la responsabilidad y eventuales defensas.

Comenzaremos con un acercamiento al concepto de empresa y a las obligaciones y responsabilidades que se enfrentan patrono y trabajador, de modo de comprender mejor esta relación bilateral; para luego pasar a analizar más específicamente el tema responsabilidad.

2. Concepto de Empresa

Empresa es la organización de los factores de producción, siendo éstos básicamente capital y trabajo, para la producción o intercambio de bienes o servicios para el mercado, con el fin de obtener una ganancia.¹²⁹

Desde otra perspectiva, Julio Ramos Olivera¹³⁰ sostiene que no hay una noción absoluta de empresa, dado que la realidad lo muestra como una realidad

¹²⁹ RIPPE, Siegbert, “Instituciones del Derecho Comercial uruguayo”, pág. 41, citado en BRAVO Gretel y NORANDO María, “Enfoque Laboral de la Empresa. Los distintos grupos de empresas, las modalidades que asumen y su responsabilidad en materia laboral. Subcontratación laboral.”, Trabajo de Investigación Monográfico. Contador Público Plan 1990, FCEA, pág. 7.

¹³⁰ RAMOS OLIVERA, Julio, “La Empresa, enfoque laboral”, Cap. I., págs. 15 a 55, citado en BRAVO Gretel y NORANDO María, “Enfoque Laboral de la Empresa. Los distintos grupos de empresas, las modalidades que asumen y

económica y sociológica a la vez. La empresa aparece como un agrupamiento dinámico para realizar generalmente una actividad lucrativa. Es decir constituye una célula económica de producción y también un organismo social, formado por la unión de esa célula económica y de la célula social. Por lo tanto no es ni una ni otra, es una combinación de ambas.

Dada la complejidad e importancia de la empresa, diversas ramas del derecho se han ocupado de estudiar sus distintas esferas; dentro de las cuales el derecho laboral ha tomado la protección del trabajador, y los diferentes roles que ocuparan los patronos (en nuestro caso socios y directores).

3. Poderes del Empresario

La empresa puede verse no solo como una entidad económica, sino también social, en la cual coaccionan distintos elementos para lograr el objetivo final de la organización de contenido económico.

Como expone Durand y Jaussaud¹³¹ *“el empresario, que en nuestra organización económica es encargado de asegurar la producción y los cambios, que corre el riesgo de su explotación y debe asegurar el bienestar de los miembros de la empresa, debe disponer de los poderes necesarios para alcanzar estos fines”*.

La atribución de poderes empresariales será consecuencia inmediata de la celebración del contrato laboral, lo que a su vez es consecuencia de la organización del trabajo al interior de la empresa.

su responsabilidad en materia laboral. Subcontratación laboral.”, Trabajo de Investigación Monográfico. Contador Público Plan 1990, FCEA, pág. 7.

¹³¹ Cfme. GUERRERO FIGUEROA, Guillermo, “Contenido del Contrato de Trabajo. Obligaciones de las partes”, Cáp.22, págs. 393, citado en BRAVO Gretel y NORANDO Maria, “Enfoque Laboral de la Empresa. Los distintos grupos de empresas, las modalidades que asumen y su responsabilidad en materia laboral. Subcontratación laboral.”, Trabajo de Investigación Monográfico. Contador Público Plan 1990, FCEA, pág. 18.

Para Guerrero Figueroa¹³² el contenido del contrato de trabajo comprende el estudio de los derechos y obligaciones del empleador y del trabajador, como partes integrantes del mismo, dado que existe reciprocidad entre los derechos de una parte y las obligaciones de la otra.

Como consecuencia del contrato de trabajo una de las partes se compromete a brindar trabajo a la otra, quien se compromete a usarlo y dar por él una retribución.

Las principales obligaciones del empleador serán¹³³:

- Poner a disposición de los trabajadores los materiales y materia prima para realizar su tarea.
- Proveerlos de lugares de trabajos adecuados, que los proteja de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, y que les garantice de forma razonable seguridad y salud.
- Prestarles de forma inmediata primeros auxilios en caso de accidente.
- Pagar la remuneración pactada en tiempo y forma.
- Respetar la dignidad personal de los trabajadores, así como sus creencias y sentimientos.
- Conceder a los trabajadores los descansos pactados.
- Extender al trabajador que lo solicite una vez finalizada la relación laboral, una constancia escrita sobre la misma.

¹³² GUERRERO FIGUEROA, Guillermo, “Contenido del contrato de trabajo”, Pág 389 y siguientes, citado en, BRAVO Gretel y NORANDO María, “Enfoque Laboral de la Empresa. Los distintos grupos de empresas, las modalidades que asumen y su responsabilidad en materia laboral. Subcontratación laboral.”, Trabajo de Investigación Monográfico. Contador Público Plan 1990, FCEA.

¹³³ BRAVO Gretel y NORANDO María, “Enfoque Laboral de la Empresa. Los distintos grupos de empresas, las modalidades que asumen y su responsabilidad en materia laboral. Subcontratación laboral.”, Trabajo de Investigación Monográfico. Contador Público Plan 1990, FCEA, pág. 34.

- Pagar a los trabajadores los gastos por traslado, si éstos se incrementan a consecuencia de la relación laboral, y no están estipulados en el contrato.
- Cumplir con las leyes y reglamentos en materia laboral.

En contraposición, las principales prohibiciones al empleador serán¹³⁴:

- Realizar alguna retención o deducción en la remuneración de los trabajadores sin la autorización previa por escrito de éstos.
- Obligar a los trabajadores a comprar productos en su establecimiento.
- Exigir o aceptar remuneración alguna por parte del trabajador para ser aceptado en el empleo o para tener algún beneficio extra.
- Limitar de alguna forma la libertad de asociación que tienen como derecho los trabajadores.
- Imponerles a los trabajadores ideas religiosas o políticas; dificultarles su derecho al sufragio.
- Hacer, autorizar o tolerar propaganda política en el lugar de trabajo.
- Hacer o autorizar que se realicen en el ámbito laboral apuestas u otros juegos de azar.
- Ejecutar o autorizar cualquier acto que vulnere o restrinja los derechos de los trabajadores o que ofenda su dignidad.

Obligaciones del trabajador¹³⁵:

- Realizar la labor en forma personal y en los términos estipulados, respetando los preceptos reglamentarios, acatando y cumpliendo las órdenes e instrucciones impartidas por el empleador o sus representantes.

¹³⁴ BRAVO Gretel y NORANDO María, pág. 35 y 36 op.cit. pág. 67.

¹³⁵ *Ibidem*.

- No divulgar información sobre su trabajo o la empresa a la que presta sus servicios, especialmente aquella de naturaleza reservada o que su divulgación pueda ocasionar perjuicios para el empleador
- Conservar y restituir en buen estado los instrumentos y útiles que se le hayan facilitado para el desempeño de su tarea, como los sobrantes de materia prima.
- Guardar rigurosamente la moral en su relación con compañeros y superiores.
- Comunicar oportunamente al empleador las observaciones que estime conducentes a evitarles daños y perjuicios.
- Colaborar en caso de siniestro o de riesgo inminente que afecten o amenacen las personas o las cosas de la empresa o establecimiento.
- Observar y cumplir las medidas preventivas higiénicas prescritas por el médico del empleador o por las autoridades del ramo, así como las instrucciones y órdenes preventivas de accidentes o enfermedades profesionales.

Prohibiciones del trabajador:

- Sustraer de su lugar de trabajo materiales, materias primas o productos sin autorización del empleador.
- Presentarse al trabajo en estado de ebriedad, o bajo la influencia de narcóticos o drogas enervantes.
- Portar armas de cualquier tipo en su puesto laboral (salvo que sea un instrumento indispensable en el desempeño del mismo, y tenga autorización para hacerlo).
- Faltar al trabajo sin justa causa o sin permiso del empleador, salvo que esté amparado bajo el derecho de huelga.

- Disminuir intencionalmente el ritmo de ejecución del trabajo, suspender o promover la suspensión de las labores.
- Realizar colectas, rifas, suscripciones o cualquier clase de propaganda en el ámbito laboral.
- Coartar la libertad para trabajar o no trabajar, para afiliarse o no a un sindicato, o pertenecer a él o retirarse.
- Usar los útiles suministrados por el empleador en objetos distintos del trabajo contratado.

4. Jus Variandi

El contrato de trabajo, es un acuerdo de partes, en la cual el empleado se comprometerá a prestar servicios en cambio de una retribución (salario) que le brindará el empleador.

Se caracteriza por ser un contrato de tracto sucesivo, es decir de ejecución continuada en el tiempo.¹³⁶

Al ser la relación laboral una relación dinámica, llevará a que el contrato inicial vaya sufriendo cambios a lo largo del tiempo; es por esto que el Derecho Laboral se preocupó de reglamentar estas modificaciones.

Estas modificaciones, podrán tener origen distinto, ya sea por mandato legislativo, por acuerdo entre las partes o por la voluntad unilateral de algunas de las partes que lo componen, es decir del trabajador o del empleador. En los dos primeros casos no se generan problemas, ya que ambas partes deberán acatar las normas tal como vienen del exterior de la relación laboral, y en el otro caso los cambios surgen de la voluntad de ambas partes.

¹³⁶ PEREZ DEL CASTILLO, Santiago. “Manual práctico de Normas Laborales”, 10° Edición Montevideo: FCU, Año 2000 pág. 125.

Sin embargo, en el caso de modificaciones unilaterales del contrato de trabajo, fruto del ejercicio de una potestad o facultad patronal; estaremos ante el conocido *Jus Variandi*.

Estas modificaciones tendrán límites. En primer lugar no puede ser usada en forma arbitraria o caprichosa, debe responder a una necesidad, más concretamente a un objetivo de la empresa. Se trata pues de una facultad con cierta discrecionalidad pero no de una facultad arbitraria. Habrá de tener en cuenta la conveniencia de la entidad empresarial, las exigencias organizativas de la empresa y deberán destacarse las actuaciones inmotivadas del empleador.¹³⁷

El *Jus Variandi* no podrá ocasionarle al trabajador perjuicios morales o materiales; pero no lo debemos confundir con una simple modificación en las costumbres impuestas.

Existirán elementos componentes del contrato de trabajo, que por su calidad serán inmodificables, tales como: una rebaja en los salarios, un cambio en la forma de remuneración, un cambio de horario que conlleve cambio en las condiciones laborales (tales como un cambio de jornada diurna a nocturna), una reducción de horario, eliminación de horas extras, traslados que impliquen un perjuicio respecto al contrato laboral inicial, entre otras.

En estos casos existirá un uso abusivo del *jus variandi* provocando un perjuicio en las condiciones laborales del trabajador. Si el trabajador decidiera no continuar con la relación laboral se configurará un despido indirecto. Dado que nuestra jurisprudencia carece de normativa al respecto se dan frecuentemente estas situaciones.

¹³⁷ PLA RODRIGUEZ, “*Jus Variandi*”, pág. 215 y 216, citado en Santiago Pérez del Castillo, “Manual práctico de Normal laborales”, 10° Edición, Montevideo: FCU, pág. 175.

5. Responsabilidad del Director o Administrador en la Sociedad Anónima

Responsabilidad es la obligación de un sujeto de reparar el daño sufrido por otro. Es un principio general de que cada persona responda por las consecuencias de sus actos.

La práctica ha demostrado que los empresarios al efectivizar un negocio empresarial, elijan el tipo social anónimo, de modo de mantener alejado su patrimonio personal. Esto lo hacen con el convencimiento que en un momento u otro la sociedad incumplirá en sus obligaciones, como las laborales.

Es así que los administradores de la sociedad anónima son los que ejercen el papel de cara visible de la sociedad, y en donde en principio se fundarán las demandas laborales. Pero el trabajador pretendiendo el cobro de sus rubros salariales e indemnizatorios, no sólo entablará demanda contra el administrador legal o de hecho, sino contra toda persona que en cumplimiento de los principios del derecho laboral puedan responsabilizarse frente a estos reclamos.

En el Capítulo IV hicimos mención a la actuación de administradores o directores en el marco de la Ley, de lo permitido por el objeto social o bajo previsiones estatutarias; en estas condiciones no contraen responsabilidad personal por la consecución de dichos hechos. Simplemente tales casos de gestión y representación recaerán sobre la sociedad representada (art. 391 de LSC).¹³⁸

Su responsabilidad nacerá cuando, en la gestión de los negocios sociales y en la representación de la sociedad, incurran en la violación de disposiciones legales o estatutarias o cometan faltas de diligencia.

No plantea ninguna responsabilidad particular, la relación cotidiana de trabajo en lo relacionado a ordenamiento de tareas y su concomitante ejecución;

¹³⁸ “Algunas responsabilidades del Director y del Administrador de la Sociedad Anónima frente a los créditos laborales”. Descargado el 29 de agosto de 2010. <http://www.estudiomazzottimachado/publicaciones/responsabilidades%20sociedades%20anonimas.htm>.

cuando encajan claramente dentro de lo establecido en el contrato de trabajo o la definición funcional de la categoría del trabajador.¹³⁹

5.1. Responsabilidad del buen hombre de negocios

En el Capítulo IV explicamos que el art. 83 de la LSC establece un principio general que engloba a todos los administradores de sociedades, y es que deberán obrar con la lealtad y diligencia de un buen hombre de negocios.

El administrador que faltase a estas obligaciones deberá responder frente a la sociedad y los socios, por los daños y perjuicios de su acción u omisión.

La doctrina ha distinguido la naturaleza de la responsabilidad de los administradores frente a la sociedad por un lado, y frente a los accionistas y terceros por otro. Se deberá determinar si existen obligaciones preexistentes, provengan ya sea en el contrato, estatuto o la propia ley, en cuyo caso hablaremos de responsabilidad contractual.

Mientras que en aquellos casos en que la responsabilidad se funde en el deber de general de no causar daño estaremos ante una responsabilidad extracontractual; y por lo tanto se deberá probar la culpa. En caso de dolo (acción ilegal, conducta imputable, deliberada), el director o administrador responderá siempre.

En los casos de culpa es evidente que debería distinguirse entre la culpa grave (omisión de los cuidados más elementales) y la culpa leve (omisión de los cuidados de un buen padre de familia). Esto último previsto en el en nuestro caso omisión de los cuidados del buen hombre de negocios establecido en el artículo 83 de la LSC. Quien falte en estos casos será responsable frente a la sociedad y los socios, por los daños y perjuicios que resulten de su acción u omisión.

¹³⁹ BRAVO Gretel y NORANDO María, pág. 41 op.cit. pág.67.

Coincidentemente la Sra. Juez de Concurso de 2do Turno señala que *“aunque se tienda a la objetivación de la noción de responsabilidad profesional, y que la misma alcance esta nueva noción del buen hombre de negocios, ello no implica el abandono de elementos éticos. Ellos impregnan el concepto de buen hombre de negocios, porque deben estar presentes en la gestión del administrador o síndico o director de una sociedad. El deber de actuar con lealtad y buena fe, que impone la propia ley, nos está indicando la presencia inequívoca de elementos morales, distintos a los que miden el actuar del hombre común, pero no ajenos a la media de la sociedad donde la actividad se desarrolla”*.¹⁴⁰

Por otra parte el Doctor Siegbert Rippe concuerda con estas pautas de responsabilidad por dolo o culpa *“Por una parte, la lealtad requerida por la ley, las exigencias de un comportamiento pautado por el criterio del buen hombre de negocios, el requerimiento de un desempeño no afectado por el abuso, el dolo o la culpa grave son válidamente aplicables al caso, esto es, no es posible que un director o administrador social actúe con lealtad, se conozca como un buen hombre de negocios, resulte diligente en el manejo de su gestión, si no previene la infracapitalización, toma las decisiones convenientes o necesarias para corregirla o superarla, ejecuta o hace ejecutar los actos adecuados a esa circunstancia, realiza en definitiva, una administración eficiente y eficaz de los recursos sociales para el logro del objeto social, que incluye la administración de los recursos sociales propios y ajenos.”*¹⁴¹

¹⁴⁰ FERRER MONTENEGRO, Alicia y RODRIGUEZ MASCARDI, Teresita, en “La noción del buen hombre de negocios de la Ley 16.060”, Pág. 179, FCU citado en “Algunas responsabilidades del Director y del Administrador de la Sociedad Anónima frente a los créditos laborales” Descargado el 29 de agosto de 2010. <http://www.estudiomazzottimachado/publicaciones/responsabilidades%20sociedades%20anonimas.htm>.

¹⁴¹ RIPPE, Siegbert, “Subcapitalización y responsabilidad de directores y administradores”, en Jurisprudencia argentina No4 (1997), Pág. 729, citado en “Algunas responsabilidades del Director y del Administrador de la Sociedad Anónima frente a los créditos laborales”. Descargado el 29 de agosto de 2010. <http://www.estudiomazzottimachado/publicaciones/responsabilidades%20sociedades%20anonimas.htm>.

5.2. Acción individual contra Director o Administrador

Se han planteado discusiones, acerca de la viabilidad de iniciar acciones individuales contra el director o administrador; y la doctrina mayoritaria ha manifestado la responsabilidad individual. Lo que se busca en estos casos, es que los propios damnificados puedan recurrir directamente contra los ejecutores del daño extracontractual.

En consecuencia los actos antijurídicos del director o administrador obligan a la sociedad como cualquier acción del representante, pero no por ello lo liberan de su responsabilidad frente a los terceros que han padecido el daño en su patrimonio.

Nuestra legislación prevé que el tercero pueda accionar contra el director o administrador de la sociedad anónima cuando por su actuar antijurídico le ocasiona un daño. El objeto de esta acción será reconstruir el patrimonio social (el producido deberá ingresar en el activo de la sociedad) para con ello hacer frente a los créditos sociales, entre ellos los laborales (Art 395 de la LSC).

Otra posibilidad será la acción de subrogación, prevista en el artículo 227 del Código de Comercio, donde se legitima el accionar contra el director o administrador de la sociedad anónima individualmente, sin necesidad de tener un permiso previo del juez.

Otra apreciación es, que en este último caso no se exige la mora para el ejercicio de esta acción, sino que ante la acreditación que la pasividad del deudor pone en riesgo la acreditación de los derechos del acreedor, justificando así la necesidad de la tutela jurisdiccional.

La Dra. Nuri Rodríguez, al analizar las acciones de los acreedores de la sociedad controlada contra la sociedad controlante; expresa que el acreedor laboral tiene el ejercicio de la acción social de responsabilidad conferida en el

artículo 50 de la LSC contra los administradores de una sociedad anónima que sufre perjuicios por el control si la sociedad no ejerce el control social.¹⁴²

La Dra. Jiménez de Aréchaga¹⁴³ señala *“que pese al apartamiento que tuvo el legislador uruguayo de su fuente, el art. 274 de la LSC Argentina; en nuestro sistema cabe la acción individual del accionista, ya que el art. 391 consagra la responsabilidad del director frente a este y frente a terceros en forma genérica sin distinguir si rige cuando se acciona sobre la base de la acción social o individual de responsabilidad. La mención de los accionistas y los terceros solo tiene sentido si se entiende que estos pueden ejercer la acción individual de responsabilidad, porque en la hipótesis de la acción social, por más que puedan eventualmente estar legitimados, los accionistas y los terceros si la sociedad no ejerce la acción, la responsabilidad es frente a la sociedad, ya que el perjuicio se produjo al ente social.”*

La prescripción de la responsabilidad extracontractual en nuestro derecho positivo es de 4 años, distanciándose al respecto de la legislación argentina cuyo término es de 2 años (Art. 4037 del Código Civil Argentino) y coincidiendo con los 4 años del Art. 949 del Código de Comercio Español, sin perjuicio de los plazos de prescripción y caducidad que tenga cada título de crédito.

5.3. Síntesis

El director o administrador de la sociedad anónima será responsable por los daños causados por el acto contrario a una ley de orden público. El acreedor laboral podrá accionar individualmente contra él según lo dispuesto en el art. 395 de LSC o mediante la acción de subrogación del art. 227 del Código de

¹⁴² RODRIGUEZ DE OLIVERA, Nuri “Concentración Empresarial” en Jornadas interdisciplinarias laboral comercial; citado en “Algunas responsabilidades del Director y del Administrador de la Sociedad Anónima frente a los créditos laborales”, material descargado el 29 de agosto de 2010, <http://www.estudiomazzottimachado/publicaciones/responsabilidades%20sociedades%20anonimas.htm>.

¹⁴³ JIMENEZ DE ARECHAGA, Mercedes, Temas de Derecho Societario. En “Diez años de la Ley de Sociedades Comerciales”, Pág. 89 a 98, FCU. citado en “Algunas responsabilidades del Director y del Administrador de la Sociedad Anónima frente a los créditos laborales”, material descargado el 29 de agosto de 2010, <http://www.estudiomazzottimachado/publicaciones/responsabilidades%20sociedades%20anonimas.htm>.

Comercio. El director o administrador de la sociedad anónima será responsable por los daños causados por el acto contrario a una ley de orden público. El acreedor laboral podrá accionar individualmente contra él según lo dispuesto en el art. 395 de LSC o mediante la acción de subrogación del art. 227 del Código de Comercio. Este accionar procede cuando la sociedad no inicia la acción de responsabilidad contra el director o el administrador, siendo el único objetivo que tendrá dicha acción la reconstrucción del patrimonio social lesionado con el actuar ilícito.

6. Responsabilidad de los Socios de la S.R.L. por créditos laborales

El artículo cuarto de la Ley 8.992 del 26 de abril de 1933 (Ley de Sociedades de responsabilidad limitada), establecía que *“La responsabilidad de los socios queda limitada en éstas sociedades a la cantidad o cantidades estipuladas como aporte de capital en el contrato de constitución de la sociedad”*.

Siendo modificado con posterioridad en 1974 por el Decreto Ley 14.188, quien en su artículo doce limitó *“la obligación de pago de salarios cualquiera sea su causa”* a *“en tal caso, los socios responderán en forma subsidiaria, personal y solidaria por la totalidad de los salarios debidos con sus accesorios de ley.*

Cuando se demanda por pago de salarios a una sociedad de responsabilidad limitada, el juzgado dispondrá preceptivamente el embargo preventivo de sus bienes”.

El Decreto Ley 14.358 otorgó redacción definitiva a la norma anteriormente vista; quitando el elemento de subsidiariedad; aunque se debe tener presente que los fallos de los Tribunales de Apelaciones del Trabajo de 3er turno, han entendido que la responsabilidad por deudas salariales contraídas por la sociedad, es de subsidio.

Finalmente, debe señalarse que, pese al enunciado del art. 510 de la LSC, que deroga *“todas las disposiciones legales que directa o indirectamente se opongan a la misma”* (entre las cuales se encuentra la Ley 8.992, en tanto el

cuerpo legal citado disciplina este tipo social en los arts. 223 a 243), nuestra doctrina ha entendido pacíficamente que las disposiciones especiales de carácter laboral no se vieron afectadas por la nueva normativa.¹⁴⁴

En cuanto a la responsabilidad por indemnización por despido, está claro que no alcanza al socio de una Sociedad de Responsabilidad Limitada. Siendo advertido también por nuestra jurisprudencia:

“No cabe duda, por surgir del texto inequívoco del art. 12 de la Ley 14.188, que los socios de las Sociedades de Responsabilidad Limitada responden en forma personal y solidaria respecto de las deudas de naturaleza salarial, quedando por tanto eximidos de responsabilidad respecto de los rubros indemnizatorios” López red, Tosi y Echeveste, sent. 46 del 6 de marzo de 2002, La justicia uruguaya, t. 126, 2002.

“En efecto, atento tenor al claro e indudable tenor del art. 12 del Dec. Ley 14.188, en la redacción dada por el Dec. Ley 14.358, los socios integrantes de una Sociedad de Responsabilidad Limitada responden personal y solidariamente respecto de los rubros de naturaleza salarial, pero no responden con relación a los rubros de naturaleza indemnizatoria, como acontece con la indemnización por despido.” López red, Tosi y Echeveste, sent. 272 del 9 de agosto de 2002, La justicia uruguaya, t. 127, 2003.¹⁴⁵

Tendremos entonces un primer alcance a la protección del trabajador, donde responderán por los créditos salariales los socios en función de sus aportes sociales. Pero deberemos realizar algunas precisiones, vinculadas a la dinámica social, tales como: los garantes son los socios actuales? O también los anteriores?. En este sentido no hay una precisión expresa de la norma; simplemente deberemos remitirnos a un carácter social de la deuda. Es decir, deberemos remitirnos a aquellos socios que, en el momento de la existencia de

¹⁴⁴ ABELLA Martha, “Jornadas interdisciplinarias laboral-comercial”, citado ROSSI ALBERT, María Rosina y GONZALEZ RABELINO, Gustavo “Responsabilidad de los socios de la SRL por créditos laborales”. en Revista de derecho laboral. Vol. 41. Nº 190. Abril Junio 1998, pág. 640.

¹⁴⁵ LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. “Responsabilidad del Socio frente a acreedores en una Sociedad de Responsabilidad Limitada”. Manual Virtual de Derecho Comercial II, descargado el 3 de octubre de 2010 de la página de <http://www.derechocomercial.edu.uy/ ReSrlRespSocios.htm>.

un crédito salarial simultáneamente formaban parte del grupo social; y quedarán afuera sólo aquellos que perdieron dicha vocación con anterioridad al surgimiento de la deuda.¹⁴⁶

6.1. Mecanismos de efectivizar la Responsabilidad del Socio en la SRL

El acreedor laboral podrá perseguir el crédito contra la SRL y sus socios en el juicio de conocimiento siguiendo el proceso ordinario.

No cabe duda que, recayendo sentencia condenatoria, podrá ésta ser ejecutada contra ambos o contra cualquiera de los litisconsortes pasivos, por afectarlos la cosa juzgada emergente de su calidad de parte procesal.¹⁴⁷

Como expresan ROSSI y GONZALEZ, deberemos tener presente que será frecuente desconocer la identidad de los socios integrantes de la sociedad de responsabilidad limitada, lo que llevará a iniciar la demanda exclusivamente contra la sociedad.

El problema que se genera aquí, es saber si de este modo la eventual sentencia condenatoria en rubros salariales, podrá ejecutarse también contra los socios. Es por esto que debemos cuestionarnos si los socios de la SRL pueden ser demandados en procesos de ejecución y ejecutivos respecto de títulos en cuya prestación no participaron.

Considerándose los títulos de ejecución señalados por el art. 337 del C.G.P., si la sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, el laudo arbitral no pendiente de recurso de nulidad, la transacción aprobada judicialmente y el convenio celebrado en el acto de conciliación, todos ellos habiendo tenido

¹⁴⁶ ROSSI ALBERT, María y RABELINO GONZALEZ, Gustavo, “Responsabilidad de los socios de la Sociedad de Responsabilidad Limitada por Créditos Laborales”. Revista de Derecho Laboral, vol. 41 N° 190. Abril Junio 1998, pág. 641.

¹⁴⁷Ibidem. pág. 641 y 642.

como parte a la S.R.L. exclusivamente, pueden ser ejecutados contra sus socios (numerales 1, 4, 5 y 6 del art. 377).¹⁴⁸

Por otro lado si la obligación de pago de los créditos salariales no surge de una transacción aprobada judicialmente, el art. 353 en los numerales 1, 2 y 3, permite se pueda perseguir a los socios.

Aunque la demanda inicial haya sido contra la S.R.L., y los socios no hayan sido ni demandante ni demandado, dada vinculación sustancial existente entre ambos, hace que el juicio lo alcance. Los socios de la limitada, personal y solidariamente responsables de los créditos de naturaleza salarial, en reserva codeudores solidarios; quedarán así atrapados en un juicio en el que no fueron parte.¹⁴⁹

La obligación solidaria cumple una función de garantía, poniendo en pie de igualdad la responsabilidad de todos los codeudores –son todos obligados principales- frente a una prestación única. Y ello a pesar de que las obligaciones singulares sean distintas y divisibles, puesto que se encuentran unidas íntimamente por un nexo orgánico, de manera que aparecen, en las relaciones externas, como una obligación única.¹⁵⁰

Las sentencias N° 164/91 del Tribunal de Apelaciones en los Civil de 5to turno y la 105/95 de 4to turno expresan que “el principio de que la sentencia no se extiende a aquellos interesados que han carecido de oportunidad de defensa en el proceso, no impide la extensión de sus efectos a todos los partícipes de la conducta normada por ella”. Agregando “desde este punto de vista, el problema procesal se transforma en sustancial y la relación es de derecho sustantivo e implica que el juzgamiento de una parte afecta a los demás.”

¹⁴⁸ ROSSI ALBERT, María y RABELINO GONZALEZ, Gustavo, pág.641 y 642. op.cit. pág. 79.

¹⁴⁹ *Ibidem*. pág.643.

¹⁵⁰ GAMARRA, Jorge, “Tratado de Derecho Civil Uruguayo”, TV PÁG 99; Peirano Facio, Jorge “Curso de Obligaciones” pág. 127, citado por ROSSI ALBERT, María y RABELINO GONZALEZ, Gustavo, “Responsabilidad de los socios de la Sociedad de Responsabilidad Limitada por Créditos Laborales”. Revista de Derecho Laboral, vol. 41 N° 190. Abril Junio 1998, pág. 644.

6.2. Mecanismos procesales de defensa de los Socios

Los socios de la SRL podrán entrar al juicio de diversas maneras: por voluntad propia, tomando el pleito en el estado en que se encontrare; o ingresar al proceso en forma provocada; ya sea como garantes del codeudor solidario demandado o a través de una denuncia de éste.

Lo que cabe analizar, son las distintas defensas que le caben, en la etapa de ejecución de la sentencia.

En concordancia con el art. 379 del C.G.P., decretadas y cumplidas las medidas cautelares solicitadas por el ejecutante, se notificará al ejecutado y éste, dentro del plazo de diez días, podrá oponer las defensas de pago o inhabilidad de título por falta de los requisitos esenciales para su validez.

Es en esta oportunidad que los socios podrán aducir la inoponibilidad del crédito, detentando o bien la no existencia de la naturaleza salarial o su extinción de calidad de socio.

7. Responsabilidad por Accidentes de Trabajo

El art. 60 de la Ley nº 16.074 al referir a disposiciones tendientes a garantizar el pago de las indemnizaciones en el tema que nos atañe, responsabiliza a patronos que no hayan cumplido con la obligación de asegurar a responder con sus bienes y derechos al siniestrado o causahabientes; pudiendo decretarse por juez medidas cautelares sin más trámite.

El art. 364 de la Ley 18.172 agrega al art. 60 de la Ley nº 16.074, agrega sobre la seguro de accidente de trabajo, una disposición por la cual hace responsables solidarios de la contratación del seguro a dueños, socios, administradores, directores o sus representantes legales, tanto en personas físicas como jurídicas.

8. Subcontratación e Intermediación Laboral

En esta sección trataremos los recientes cambios habidos en materia laboral, manifestados por la aplicación de la Ley N° 18.099 publicada en el Diario Oficial el 7 de febrero de 2007, que regula los “*Derechos de los trabajadores*” para su “*protección ante los procesos de descentralización empresarial*” y las modificaciones establecidas por la Ley N° 18.251 publicada un año después.

Buscamos brindarle al lector, en línea con lo que venimos exponiendo un panorama de las responsabilidades subsidiarias y solidarias de la contratación bajo el régimen de tercerización.

Esta tercerización del trabajo o externalización aparece como un fenómeno asociado a la disminución de los niveles de trabajo. Si bien podemos pensar que “*a priori*” esta técnica supone una mera forma de trasladar empleo de una empresa a otra, lo cierto es que muchas veces este proceso termina provocando la destrucción del empleo útil. Esto vinculado a que generalmente, la descentralización va asociada con la búsqueda de obtener el mismo bien o servicio, a menor costo.¹⁵¹ También suele producirse un deterioro en los salarios e incremento en la informalidad laboral.

Los antecedentes en materia normativa lo tuvo el MTSS al crear un proyecto de ley, el cual remitido al Poder Ejecutivo, hizo que fueran los primeros antecedentes de protección del trabajador frente a los procesos de descentralización empresarial. Se establecían una serie de controles en materia de cumplimiento de normas laborales; que en caso de no cumplirlo la empresa principal se transformaba en solidariamente responsable por los rubros salariales, indemnizatorios, aportes a la seguridad social y primas del BSE.¹⁵²

¹⁵¹ CASTELLO Alejandro y ROSENBAUM Jorge, “Subcontratación e Intermediación Laboral”, 2^{da} Edición, Montevideo: FCU 2008, pág. 24

¹⁵² *Ibidem.* pág. 93.

8.1 Sujetos alcanzados

El art. 1º de la Ley N° 18.099 dispone que *“Todo patrono o empresario que utilice subcontratistas, intermediarios o suministradores de mano de obra, será **responsable solidario** de las obligaciones laborales de éstos hacia los trabajadores contratados, así como el pago de las contribuciones a la seguridad social a la entidad previsional que corresponda, de la prima de accidentes de trabajo y enfermedad profesional y de las sanciones y recuperos que se adeuden al Banco de Seguros del Estado en relación a esos trabajadores.”*

8.2 Régimen de Responsabilidad Laboral

El art. 3 de la Ley 10.449, establecía un régimen de responsabilidad subsidiaria en materia de salarios mínimos para el empresario que utilizara intermediarios y subcontratistas. Mientras que el art. 1 de la Ley 18.099 lleva a un alcance solidario de la responsabilidad por obligaciones laborales.

La solidaridad cumple una función esencial aquí, ya que no existe un garante ante la inejecución de las obligaciones laborales; no existe un fondo de garantía salarial para los casos de insolvencia del empleador.

El art. 4 de la Ley N° 18.251 (Ley que incorpora modificaciones, interpreta y reglamenta la Ley 18.099) otorga el derecho a la empresa principal a exigir la exhibición de una serie de documentos, que son demostrativos del estado de cumplimiento de las obligaciones laborales y previsionales, éstos son¹⁵³:

- Declaración nominada de historia laboral y recibo de pago de cotizaciones al organismo previsional;
- Certificado que acredite situación regular de pago de las contribuciones a la seguridad social a la entidad previsional que corresponda;

¹⁵³ CASTELLO Alejandro y ROSENBAUM Jorge, pág. 166 op.cit. pág. 82.

- Constancia del Banco de Seguros del Estado que acredite la existencia del seguro de accidentes del trabajo y enfermedades profesionales;
- Planilla de Control de Trabajo, recibo de haberes salariales y, en su caso convenio colectivo aplicable.

Asimismo, dicha norma establece que la empresa principal o usuaria estará facultada para requerir los datos personales de los trabajadores comprendidos en la prestación del servicio, a efectos de realizar los controles que estime pertinentes.

Lo que establece la Ley no es una obligación de parte de la empresa contratista de controlar si el intermediario, subcontratista o suministrador de mano de obra, cumplen con las obligaciones laborales de los trabajadores; pero establece que ser así, tendrán el beneficio de aplicársele un régimen de responsabilidad más benigno.

CASTELLO y ROSENBAUM entienden que al ser un punto este dudoso y opinable, la empresa principal deberá requerir no sólo la exhibición o presentación de la documentación, sino demostrar que han realizado un examen razonable de la misma. Entienden que el fundamento para que la responsabilidad pase a ser subsidiaria, radica en que se debe demostrar haber actuado con la diligencia de un buen hombre de negocios.

Nada se establece en la normativa, sobre la periodicidad con la que se debe requerir el estado de cumplimiento de las normas laborales; lo que se puede desprender es que deberá ser con carácter regular y permanente.

En este contexto las leyes N° 18.099 y N° 18.251 se proponen enmarcar el régimen de responsabilidad laboral de las empresas bajo los procesos de descentralización; estableciendo herramientas de amparo a los trabajadores incluidos bajo este régimen, a través de la responsabilidad solidaria de la empresa beneficiaria del servicio externalizado.

CAPÍTULO V

RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

1. Contenido del Capítulo

En este capítulo abordaremos el estudio de la Responsabilidad Tributaria de socios y directores de sociedades comerciales, más específicamente en Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades Anónimas, con su reciente evolución normativa tomando de base el Código Tributario Uruguayo, la Ley 18.083 y la Ley 17.930.

La responsabilidad tributaria se fundamenta por ser una garantía y asegurar el crédito tributario, siendo este una fuente importante para el financiamiento del Estado.¹⁵⁴

Entendemos que en este último tiempo se ha incrementado la importancia de la designación de los responsables debido a que le brinda mayores ventajas de cobro a la DGI¹⁵⁵, además, gracias a los avances informáticos se les ha facilitado las tareas de fiscalización.

Pero estos avances han incrementado las tareas administrativas de los responsables por el hecho de que se deben realizar por medios informáticos las declaraciones juradas, se deben efectuar adecuadamente las retenciones y emitir los resguardos cuando correspondan.

¹⁵⁴ LARRAÑAGA, María Victoria y LÓPEZ GONZÁLEZ, Héctor en “Sistema de Responsabilidad Tributaria en el Derecho Vigente”, DGI, Diciembre 2008, descargado el 20 de agosto de 2010. <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0.html>

¹⁵⁵ Ibidem.

2. Conceptos

En primer lugar definiremos algunos conceptos claves dentro del aspecto tributario para lograr una mejor comprensión del tema.

En primer lugar definiremos el concepto de hecho generador que lo encontramos en el Artículo 24 del Código Tributario y lo define como: *“el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo y cuyo acaecimiento origina la existencia de la obligación.”*

Se considera ocurrido y existentes sus resultados:

- 1º) En las situaciones de hecho, desde el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente, le corresponden.*
- 2º) En las situaciones jurídicas, desde el momento en que estén constituidas de conformidad con el derecho aplicable.”*

Por lo tanto la ocurrencia del hecho generador o presupuesto de hecho hace nacer la obligación tributaria.

Con respecto a la relación jurídica tributaria, la misma se encuentra formada por dos partes: El sujeto activo y el sujeto pasivo.

Valdés Costa define al sujeto pasivo de la siguiente forma: *“La persona a quien el sujeto activo puede reclamar el pago del tributo, independientemente del que sea responsable por deuda propia o deuda ajena”*.¹⁵⁶

En el mismo sentido en nuestro derecho positivo, el Código Tributario del Uruguay, define al sujeto pasivo en su artículo 16: *“Es sujeto pasivo de la*

¹⁵⁶ VALDES COSTA Ramón, VALDES DE BLENGIO Nelly y SAYAGUES ARECO Eduardo, “Código Tributario Comentado y Anotado”, 5ª Edición. Montevideo: FCU, Año 2002.

relación jurídica tributaria la persona obligada al cumplimiento de la prestación pecuniaria correspondiente, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

Esto significa que el sujeto pasivo es aquel que estará siempre obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias establecidas por la ley, o sea que es la persona a quien el sujeto activo (el ente público acreedor del tributo) puede reclamar el pago del mismo tanto sea en calidad de contribuyente o responsable.

Entonces la característica esencial del sujeto pasivo es la de estar siempre obligado a cumplir las obligaciones que la ley le impone, sin importar a que título está.¹⁵⁷

Por otro lado, el artículo 19 del Código Tributario define al responsable como *“La persona que, sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley cumplir con las obligaciones de pago y los deberes formales que corresponda a aquel, teniendo por tanto en todos los casos derecho de repetición”.*

En este sentido, el contribuyente sería el sujeto que debe responder por deuda propia mientras que el responsable sería aquel sujeto que por ley es designado como deudor tributario y será responsable por deuda ajena.

De esta diferencia resulta una consecuencia fundamental que es que el contribuyente desde el punto de vista jurídico deberá soportar la carga del tributo, y no tendrá derecho a transferirla a terceros. Mientras que el responsable siempre tendrá derecho a resarcimiento debido a que tiene una responsabilidad por deuda ajena.¹⁵⁸

Finalmente para Andrés Blanco *“es contribuyente el sujeto que es designado por la ley como deudor tributario de entre los sujetos que participan en los actos o hechos que constituyen el aspecto material del hecho generador, prescribiendo también la ley que la ocurrencia del hecho generador es*

¹⁵⁷ VALDES COSTA, Ramón, “Curso de Derecho Tributario”, 3ª Edición, Bogotá-Colombia Año 2001, pág.334.

¹⁵⁸ Ibidem.

*condición necesaria y suficiente para adquirir tal calidad de deudor. Por su lado es responsable el sujeto que es designado por la ley como deudor tributario de entre los sujetos que participan de un presupuesto de hecho distinto del hecho generador aunque vinculado con este, prescribiendo la ley que la calidad de deudor se adquiere por la ocurrencia de tal presupuesto de hecho diverso del hecho generador”.*¹⁵⁹

3. Clasificación de Responsabilidad en materia Tributaria

En nuestra legislación la responsabilidad tributaria se puede clasificar en tres tipos¹⁶⁰:

- La responsabilidad solidaria implica que el Fisco podrá reclamarle al sujeto pasivo designado por la norma la totalidad de la obligación tributaria adeudada.
- La responsabilidad subsidiaria el Fisco podrá reclamarle al responsable solo en el caso de que se haya agotado el patrimonio del contribuyente (deudor principal).
- La responsabilidad sustituta no se encuentra regulada por el Código Tributario, pero en nuestra legislación existen algunos tributos en donde aparece la figura de este responsable. En este caso el contribuyente es desplazado por el sustituto quien es obligado a abonar el total del tributo adeudado.

¹⁵⁹ BLANCO, Andrés “Los agentes de retención y percepción en el Derecho Uruguayo”, Revista Tributaria N°166, Instituto Uruguayo de Estudios Terciarios, Tomo XXIX Enero-Febrero 2002, cit. En “Sistema de Responsabilidad Tributaria en el Derecho Vigente” Dra. María Victoria Larrañaga, y el Dr. Héctor López González, DGI, Diciembre 2008, descargado el 20 de agosto de 2010 <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6.4.511.O.S.0.html>

¹⁶⁰ SANDE Cecilia (integrante del Departamento Tributario de Rueda, Abadí & Pereira) descargado el 17 de julio de 2010 de <http://www.ultimasnoticias.com.uy/consultorio/conjur040609.html>

4. Alcance de la responsabilidad consagrada en el Art 21 del Código Tributario

Este artículo regula la responsabilidad de terceros muy generalizada en el Derecho Tributario, lo cual ha dado lugar a la existencia de algunas discrepancias en cuanto a la determinación de su alcance, tanto en lo que respecta a quienes comprende con el término “Representantes”, como al concepto de “Obligaciones Tributarias”.¹⁶¹

4.1. Representantes

El artículo 21 establece lo siguiente: *“Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representado. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo”*

Como primera aproximación, debemos entender en que se fundamenta la responsabilidad. La misma se encuentra relacionada con el deber de todo representante de dar cumplimiento a las obligaciones de sus representados que la ley o el contrato le ponen a cargo, so pena de responder frente a su representado. Pero además le debemos agregar, ya que estamos hablando de responsabilidad en materia tributaria, que son responsables por la protección de los derechos fiscales y por la correcta percepción de sus créditos, que en esta materia corren el riesgo de la insolvencia del contribuyente, a veces por mala administración y otras veces por fraude.¹⁶²

De acuerdo a lo que manifiesta Federico Berro se trata de una responsabilidad por hecho ajeno. El representante no es el contribuyente, no es el autor del

¹⁶¹ VALDES COSTA Ramón, VALDES DE BLENGIO Nelly y SAYAGUES ARECO Eduardo, op.cit pág. 86.

¹⁶² VALDES COSTA, Ramón, Curso de Derecho... pág.359 op.cit. pág.87.

hecho generador, sino que el hecho generador se verifica en el representado y tiene consecuencias directas en su patrimonio.¹⁶³

Pero el artículo 21 habla de que los representantes pueden ser tanto legales como voluntarios pero no establece concretamente quienes son. Debido a esto se ha planteado importantes problemas que fueron objeto de estudio en la VIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario celebrada en Lima en 1977.

Pero antes de analizar quienes estarían comprendidos, debemos entender el funcionamiento normal del instituto. En este sentido la representación supone por lo menos dos partes: la del representado (o sujeto del interés, quien ve afectado su patrimonio o su persona por actos del representante) y la del representante que compromete un patrimonio que no es el propio sino que pertenece al representado. Por el instituto de la representación los actos del representante son imputados al representado y recaen en su patrimonio de éste con el límite que pueda surgir de los términos del mandato o de la ley.¹⁶⁴

En dicha Jornada el Dr. Rafael Noboa sostuvo en su ponencia lo siguiente: *“El origen de esta norma se encuentra en el artículo 28 del Modelo CTAL (Modelo de Código Tributario de América Latina). ...Mientras el Modelo incluye expresamente a los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas como responsables por su calidad de representantes (art.28, apartado 2°), el Código Tributario Uruguayo suprimió esa enunciación, no para modificar o alterar las soluciones, sino por entender que los responsables incluidos por los diferentes apartados del Artículo 28 del Modelo quedan comprendidos en la expresión “representantes legales y voluntarios” que utilizó el artículo 28”*.¹⁶⁵

De acuerdo a lo expresado por Rafael Noboa, concluye que en el artículo 21 del Código quedarían comprendidos los directores de sociedades anónimas.

¹⁶³ BERRO, Federico en “Responsables Tributarios”, Amalio M. Fernández, Año1990 pág. 12 y 13.

¹⁶⁴ Ibidem.

¹⁶⁵ NOBOA, Rafael en “Ponencia Nacional a las VIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario”, Revista Tributaria N°20 del 9 de octubre de 1977, Lima. Cit. en BERRO, Federico en “Responsables Tributarios”, Amalio M. Fernández 1990 pág. 15.

Con respecto a la expresión “*representantes legales*” se considera que esa representación es aquella que la propia ley concede por su imperio y directamente, en ciertas circunstancias que tipifica. Un caso es la patria potestad, que da representación a los padres respecto de sus hijos menores en forma automática y sin necesidad de discernimiento alguno.¹⁶⁶

Federico Berro entiende que la responsabilidad que el artículo 21 otorga expresamente a los representantes, incluye al órgano que tenga funciones de representación. La dificultad se trasladará a la consideración de quien es el representante en el caso de órganos colectivos, cuya voluntad no se identifique con ninguno de sus miembros en particular.¹⁶⁷

Con respecto a los “*representantes voluntarios*” se deben incluir dentro de esta categoría a aquellas personas u órganos que surgen a raíz de actos de voluntad del contrato social o de la constitución estatutaria de la sociedad.¹⁶⁸

Pero en la citada Jornada se estableció que “...*la ley debería considerar las distintas formas jurídicas de vinculación y actuación, distinguiendo entre propietarios, representantes, directores, gerentes y otros administradores y considerando la efectiva participación de esos terceros en la adopción o el cumplimiento de las decisiones de la empresa y el provecho que aquellos puedan haber obtenido a expensas del fisco*”.¹⁶⁹

Debido a esto, en la Jornada se recomendó que se debería imputar responsabilidad a las personas que, debido a las funciones que cumplen en la empresa tienen capacidad de tomar decisiones en materia tributaria o capacidad de poder controlar la correcta administración de la empresa. Por lo tanto, de acuerdo a lo recomendado por la Jornada, no es suficiente la mera calidad de representante o de director.¹⁷⁰

¹⁶⁶ BERRO, Federico, pág. 22 a 27 op.cit. pág.90.

¹⁶⁷ *Ibidem*.

¹⁶⁸ *Ibidem*.

¹⁶⁹ VALDES COSTA, Ramón, Curso de Derecho ...pág.359 op.cit. 87.

¹⁷⁰ *Ibidem*.

Entonces aquí lo que queda claro es que lo que se busca es priorizar no las formas jurídicas sino la realidad.¹⁷¹

Continuando con el análisis del artículo serán responsables los “... *que no procedan con la debida diligencia en sus funciones...*”. En este sentido, en las recomendaciones de la VIII Jornada se estableció que “*debería imputarse a las personas que en virtud de las funciones que desempeñan tienen facultades de decisión que incidan en la materia tributaria o el deber de controlar la correcta administración de la empresa.*”¹⁷²

En consecuencia no es suficiente ser representante o director de la empresa ya que se debe tener en cuenta otro elemento que es la culpabilidad. Este elemento es bastante reciente en derecho tributario y tiene que ver con respecto a la responsabilidad subjetiva, lo cual analizaremos más adelante en detalle este punto.

4.2. Obligaciones Comprendidas

Como habíamos establecido anteriormente analizaremos las obligaciones comprendidas debido a que en el artículo 21 establecía que los representantes serán responsables “de las obligaciones tributarias”. Este término también ha dado problemas ya que existían discrepancias entre los que establecían que la responsabilidad comprende solo las obligaciones tributarias y entre los que consideran que también comprende a las sanciones por infracción, de acuerdo a lo establecido por el artículo 14 del Código Tributario.

Se encuentra definida en nuestro Código Tributario como “...*el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos*

¹⁷¹ VALDES COSTA, Ramón, Curso de Derecho ... pág.359 op.cit. 87.

¹⁷² VALDES COSTA Ramón, VALDES DE BLENGIO Nelly y SAYAGUES ARECO Eduardo, op.cit. pág. 88.

pasivos...”. Ella nace cuando el contribuyente queda comprendido en el presupuesto de hecho identificado por una norma legal.¹⁷³

El problema surge porque en el artículo 14 en su inciso final establece que “*Se consideran también de naturaleza tributarla las obligaciones de los contribuyentes, responsables y terceros, referentes al pago de anticipos, intereses o sanciones, o al cumplimiento de deberes formales*”.

De acuerdo a este artículo, la DGI se ha inclinado por entender que la responsabilidad establecida en el artículo 21 es, no solo para adeudos por tributos, sino también para las sanciones aplicadas por infracciones. Esta posición ha sido rechazada por la doctrina y la jurisprudencia.¹⁷⁴

Si se analiza el artículo 21 se entiende que la responsabilidad se limita únicamente a las obligaciones tributarias y no a las sanciones que deberán de regirse por los artículos 102 y 104 previstos en el Capítulo V del Código Tributario. Donde se entiende que se deberá analizar el grado de culpabilidad del infractor y su participación personal.¹⁷⁵

Si consideramos lo que concluye el Dr. Federico Berro en su trabajo “Responsables Tributarios”, entendemos que la responsabilidad derivada del artículo 21 se refiere a las obligaciones tributarias y se aplica exclusivamente a aquellas obligaciones nacidas de los hechos generadores de tributos realizados por sus representados.¹⁷⁶

En la jurisprudencia se ha consolidado esta interpretación que la doctrina considera como la correcta.

¹⁷³ FERNANDEZ FERNANDEZ, Gabriel Hernán “Responsabilidad Tributaria subjetiva de Socios de Sociedades Personales y Directores de Sociedades contribuyentes” en Tribuna del Abogado N° 154, Agosto/Setiembre 2007 Pág. 27 a 30.

¹⁷⁴ SIRI THOVE, Selva, “Responsabilidad de los Administradores Sociales por Obligaciones Tributarias” en Evaluación de la Ley de Sociedades Comerciales a 20 Años de su Promulgación, 1° Edición. Montevideo: FCU Año 2009 pág. 659.

¹⁷⁵ *Ibidem*.

¹⁷⁶ BERRO, Federico pág. 27 op.cit. pág. 90.

4.3. Responsabilidad Solidaria de los Representantes

Continuando con el análisis del artículo 21 del Código Tributario encontramos que el mismo considera solidariamente responsables a los representantes legales y voluntarios por el pago de los tributos adeudados por sus representados. Pero tomando en cuenta el elemento de culpabilidad como habíamos hablado anteriormente.

Por lo tanto se requiere la existencia de culpa o dolo para que se genere la responsabilidad de los directores y así determina la extensión de dicha responsabilidad según actúen en forma negligente o con dolo hasta el monto del valor de los bienes que administren.¹⁷⁷

Según Rafael Noboa, para que se configure la responsabilidad solidaria es necesario que se cumplan determinados presupuestos¹⁷⁸:

- 1- El representante solidario debe tener la representación legal o voluntaria de la empresa.
- 2- Debe tener facultades de administración o disposición de bienes,
- 3- Y debe haber actuado sin debida diligencia.

Si faltara alguno de estos presupuestos no existiría para Noboa responsabilidad. El entiende que el solo hecho de no haber satisfecho el representante las obligaciones tributarias del representado, implica no actuar con la debida diligencia, si no existen circunstancias que demuestren lo contrario, corresponderá siempre al representante probar tales circunstancias.¹⁷⁹

¹⁷⁷ SIRI THOVE, Selva, pág.655 op.cit. pág.93.

¹⁷⁸ NOBOA Rafael, “La Responsabilidad Tributaria de los Administradores de Empresas en la Legislación Uruguaya”. Revista Tributaria N°20 Año 1977, pág. 785-789 en SIRI THOVE, Selva, en “Evaluación de la Ley de Sociedades Comerciales a 20 Años de su Promulgación” Montevideo: FCU Año 2009 pág. 656.

¹⁷⁹ *Ibidem.* pág. 95.

4.3.1. Responsabilidad Subjetiva u Objetiva de los Representantes

Con respecto a la responsabilidad existe una discusión que viene desde hace ya varios años acerca del carácter subjetivo y objetivo de la responsabilidad de los Directores y Socios de las sociedades comerciales respecto al impuesto a la renta.

La Responsabilidad cuenta con cuatro elementos que son: hecho ilícito, daño, relación de causalidad y un factor de atribución que determina quién será el sujeto pasivo que deberá soportar con su patrimonio el daño.¹⁸⁰

La culpa es el criterio clásico de imputación; en este sentido quien actuó de forma negligente por haber incumplido una obligación, causando de esa forma un daño, será el sujeto responsable. Este tipo de responsabilidad basada en el criterio de culpabilidad se denomina *Subjetiva*, donde se toma en cuenta la conducta del responsable. Si ha actuado con la debida diligencia entonces no nacerá la responsabilidad.¹⁸¹

Contrariamente a lo anterior, el criterio *Objetivo* de imputación de la responsabilidad será aquel que excluye a la culpa y le atribuye la sanción al sujeto que está en mejor situación de soportarlo. Este sería quien realiza una actividad riesgosa, o el que es gerente, etc. Significa que este criterio no mira el comportamiento de los individuos sino, a la posición de los sujetos.

El artículo 357 del Decreto – Ley N° 14252, del 22 de agosto de 1974 fue la primera norma en abordar el tema de la responsabilidad tributaria de los representantes y lo hizo respecto a un impuesto especial que fue el Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio (IRIC).¹⁸² Este artículo dispuso que “*Los socios de sociedades personales o directores de sociedades contribuyentes, serán solidariamente responsables del pago del impuesto, así como de su*

¹⁸⁰ FERNANDEZ FERNANDEZ, Gabriel Hernán, op.cit. pág. 93.

¹⁸¹ *Ibidem*.

¹⁸² LOAIZA KEEL, Carlos en “La Responsabilidad Tributaria de los Socios y Directores: Interpretación Jurídica Orientada Política y Económicamente”, en Revista Tributaria N° 193 Año 2006 pág.509.

sobretasa”. Esta norma fue interpretada, básicamente por la Administración Tributaria, como consagratória de la responsabilidad objetiva de socios y directores.¹⁸³

En este sentido la Administración entiende por el término “representante” que comprende a todos los directores que tienen dicha calidad, independientemente de que ejerzan funciones tributarias.

Contrariamente con la interpretación de la Administración, la doctrina se basa en una interpretación gramatical, histórica y sistemática de la norma, ya que sostienen que son representantes quienes además de ser directores ejercen la representación de la sociedad con facultades para injerir en materia tributaria.¹⁸⁴

La norma solamente establece que la responsabilidad de los socios y directores de sociedades contribuyentes es solidaria, pero nada expresa sobre si es subjetiva u objetiva. Por lo que se puede decir, que la Administración hace una interpretación arbitraria del contenido del texto normativo.

De la misma forma que la Administración interpreto que la responsabilidad sería objetiva, también se podía interpretar en base a un criterio subjetivo. En consecuencia el artículo 357 del Decreto-Ley 14252, contenía una importante omisión por la cual no se podía extraer el criterio de atribución de la responsabilidad.

El Código Tributario Uruguayo, promulgado en noviembre de 1974 (tres meses después del Decreto-Ley 14252) en su artículo 21 hace referencia a la responsabilidad solidaria y subjetiva de los representantes legales y voluntarios por el pago de los tributos adeudados por sus representados, pero cuando no procedan con su debida diligencia, incluyendo en principio a los socios de sociedades personales y directores de las demás sociedades comerciales. De esta forma el artículo 21 viene a dar solución a la omisión del artículo 357.

¹⁸³ FERNANDEZ FERNANDEZ, Gabriel Hernán op.cit. pág. 93.

¹⁸⁴ OTEGUI, María Laura, op.cit. pág. 54.

Como ya habíamos mencionado el artículo 21 del Código Tributario establece que se requiere la existencia de dolo o culpa para que exista responsabilidad de los directores, y se determinará si actuaron o no con la debida diligencia. De no existir dolo o culpa grave la responsabilidad de los mismos se limita a los bienes que administran. Por lo que de acuerdo a como lo habíamos definido, este artículo estaría tomando el criterio subjetivo de responsabilidad.

La doctrina más recibida entendió que el artículo 21 del Código Tributario derogaba al artículo 357, es por esto que se planteó un debate respecto a si este artículo estaba vigente o no. Si esto era así, entonces estábamos frente a una responsabilidad solidaria y subjetiva por aplicación de aquel. Pero si ambos continuaban vigentes, entonces estábamos frente a una responsabilidad solidaria y objetiva en base a lo dispuesto por el artículo 357, por surgir una relación de garantía por el solo hecho de ocupar la posición de tales en las sociedades.¹⁸⁵

El Dr. Federico Berro fue uno de los que defendió la tesis de la derogación del artículo 357, manifestando que el Código Tributario por ser posterior había derogado dicho artículo. Además sostenía que los códigos, por tender a organizar un nuevo sistema, coherente y completo, tienen capacidad derogatoria respecto a todas las leyes anteriores en el tiempo.¹⁸⁶

La Administración Tributaria estaba en contra de la derogación porque entendía que una ley general posterior no deroga a una ley anterior y menos cuando esa ley anterior era especial.¹⁸⁷ Entonces para ellos la responsabilidad de los representantes es objetiva, colocándolos de esa forma, en una mejor situación para recaudar tributos.

Otro argumento que manifiesta la Administración es que una ley derogada (como sería el caso del artículo 357 del Decreto-Ley N°14252) no podía ser restablecida por el solo hecho de ser mencionado por una norma posterior.

¹⁸⁵ FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Gabriel Hernán op.cit. pág. 93.

¹⁸⁶ Ibidem.

¹⁸⁷ Ibidem.

Porque como veremos más adelante, el artículo 95 de la Ley 18083 platea textualmente lo mismo que el artículo 357.

Posteriormente, el Decreto-Ley 14416 de 1975, suprime del Artículo 357 del Decreto-Ley N°14252 la expresión “así como su sobretasa”. De esta forma la Administración interpretó que era una confirmación de la vigencia del artículo 357, lo que significa que se confirma que la responsabilidad es objetiva.¹⁸⁸

La Administración sostiene que los directores tienen responsabilidad solidaria por su sola calidad de tal. Por lo que responden solidariamente por las obligaciones tributarias mas allá de que exista o no negligencia o dolo en su actuación. Muchas veces sucede que se trata de directores que ni siquiera tienen la facultad de administración de la sociedad ni tampoco la disposición de bienes.¹⁸⁹

Esta posición de la DGI es muy radical y no es compartida por la doctrina ya que generalmente los que se ocupan de la liquidación de los impuestos y todo lo que tiene que ver con las obligaciones tributarias son funcionarios de la administración de la sociedad, no siendo en este caso responsabilidad del director la fiscalización y dirección de estas tareas.

Según Ricardo Olivera García, manifiesta que aún cuando no exista una norma que disponga la exoneración de responsabilidad en materia tributaria el principio de subjetividad que rige la responsabilidad de los directores determina que aquellos que hubieran actuado diligentemente no podrán ser responsabilizados en forma solidaria. La diligencia, o mejor dicho, la falta de ella, en el obrar de los administradores sociales debe juzgarse según las particularidades de cada caso, y teniendo en especialísima consideración la situación personal del director.¹⁹⁰

¹⁸⁸ FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Gabriel Hernán op.cit. pág. 93.

¹⁸⁹ SIRI THOVE, Selva, pág.656 op.cit. pág. 93.

¹⁹⁰ OLIVERA GARCIA, Ricardo “Responsabilidad Tributaria de los Directores de Sociedades Anónimas”, en estudios de Derecho Tributario, L.J.U., t. LXXXI, Estudios Jurídicos en Homenaje al Dr. Oscar Arias Barbé, Diciembre. 1980 pág. 494.

Si tomamos en cuenta al artículo 464 de la Ley N° 17930 (Presupuesto 2005-2009) contiene dos disposiciones que tienen que ver con la responsabilidad fiscal de los representantes.

Artículo 464.” Declárese por vía interpretativa que el artículo 21 del Código Tributario no ha derogado lo dispuesto en el artículo 357 del Decreto-Ley N°14252 de 22 de agosto de 1974, con la modificación establecida por el artículo 346 del Decreto-Ley N°14416, de 28 de agosto de 1975 (actual artículo 59 del Título 4 del Texto Ordenado 1996).”

En este caso este artículo declara que el artículo 21 de Código Tributario no había derogado el artículo 357 del Decreto-Ley N°14252, por lo que muchos entendieron que estaría consignando la objetividad de la responsabilidad de los representantes.

Asimismo, el artículo 465 de la misma Ley dispuso: *“Declárese por vía interpretativa que la responsabilidad solidaria y objetiva consagrada por el artículo anterior alcanza a la infracción de mora establecida por el artículo 94 de Código Tributario”.*

La supuesta “objetividad” de la responsabilidad que se había consagrado en esa norma interpretativa, estaba fuera del objeto de la interpretación, el cual refería a la extensión de la responsabilidad a la infracción por mora. Según lo que plantea Gabriel Hernán Fernández, se estaría consagrando una afirmación falsa, atento a que en el artículo 464 de la Ley 17930 no había consagrado una responsabilidad objetiva de socios y directores, contrariamente a lo que creía el legislador al redactar la disposición en el artículo 464.¹⁹¹

Finalmente, en la Ley de reforma tributaria Ley N° 18083 en su artículo 95 sustituye al IRIC por el IRAE y se reproduce textualmente el artículo 357 para regular la responsabilidad tributaria de los socios de sociedades personales o directores de sociedades contribuyentes manifestando que serán solidariamente responsables. Con lo cual se vuelve al mismo problema pero

¹⁹¹ FERNANDEZ FERNANDEZ, Gabriel Hernán, op.cit. pág. 93.

esta vez entre esta nueva norma y el artículo 21 del Código Tributario, siendo la primera posterior al Código Tributario.

De acuerdo a lo que manifiesta Fernández¹⁹² el artículo 95 de la Ley N°18083 consagra la responsabilidad solidaria de los socios y directores por el pago del IRAE, por lo que la objetividad sería para ese impuesto. De esta forma el criterio subjetivo establecido por el artículo 21 del Código Tributario sería aplicable a otros tributos y no al IRAE ya que para este sería inaplicable por el artículo anterior.

Por lo tanto, ni el artículo 357 ni el artículo 95 del Título 4 del Texto Ordenado de 1996 (integrante del artículo 3 de la Ley N°18083) establecen textualmente la responsabilidad objetiva. Simplemente la norma establece la responsabilidad solidaria y nada más. Por lo que solamente se está diciendo que los socios y directores de sociedades contribuyentes serán solidariamente responsables del pago del impuesto y su responsabilidad será objetiva solo para el IRAE.

4.4. Responsabilidad por el Cumplimiento del Impuesto

Otro tema importante a tratar es el aspecto temporal por el cual el representante es responsable del pago del tributo.

De acuerdo a la solidaridad del art. 21 la DGI ha tomado la opinión de que la responsabilidad solidaria es para aquellas obligaciones tributarias que los representantes tengan la posibilidad de poder controlar.

Para entender el fundamento de esta opinión debemos volver a lo que establecía el artículo 21 cuando decía que “los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones...”. Aquí hay un doble condicionamiento, primero porque la solidaridad se relaciona con

¹⁹² FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Gabriel Hernán op.cit. pág. 93.

las funciones del representante y además se agrega el elemento subjetivo que tiene que ver con la diligencia en su actuación.¹⁹³

Cuando hablamos de funciones hace referencia a que el representante se encuentre vinculado a las tareas de gestión tributaria. Y con respecto a la diligencia tiene que ver con el cuidado de los deberes del representado y el cumplimiento de las obligaciones.¹⁹⁴

Entendemos entonces que, en el caso de que un tributo se devengue en el período de actuación de un representante pero que el cumplimiento del pago sea posterior a la actuación del mismo, no tendría capacidad de control por lo que consideramos que no debería ser responsable cuando ya no estaba en su cargo en ese período.

El Dr. Berro lo explica con un ejemplo que es el siguiente: *“En el impuesto al patrimonio y frente al caso de un representante de una Sociedad Anónima que cesa en enero luego de haber estado en funciones al 31 de diciembre en que se devengó el tributo, parece totalmente ilógico atribuirle responsabilidad por falta de pago que decide un directorio posterior en varios meses. La responsabilidad debe atribuirse a quien dispuso o pudo disponer sobre dicho pago.”*

Por lo tanto, las funciones del representante y la debida diligencia suponen para el representante el poder controlar el cumplimiento del impuesto, por lo que es la conducta la que determinara la responsabilidad solidaria del representante.¹⁹⁵

5. Agentes de Retención y de Percepción

El Código Tributario en su artículo 23 define ambos conceptos y establece que: *“Son responsables en calidad de agentes de retención y percepción, las*

¹⁹³ BERRO, Federico, pág.35 a 40 op.cit. pág. 90.

¹⁹⁴ Ibidem.

¹⁹⁵ Ibidem.

personas designadas por la ley o por la Administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en los cuales pueden retener o percibir el importe del tributo correspondiente.

Efectuada la retención o percepción, el agente es el único obligado ante el sujeto activo por el importe respectivo; si no la efectúa, responderá solidariamente con el contribuyente.”

Los agentes de retención y percepción pueden ser aquellas personas “*que por sus funciones públicas o por razón de su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en las cuales puedan retener o percibir el importe del tributo correspondiente*”.

Como primera observación y como habíamos hablado anteriormente en este capítulo, los agentes de retención y percepción son responsables por deuda ajena y por eso son diferentes a los contribuyentes. Además el artículo establece que pueden ser designados no solo por la ley sino que también por la Administración.¹⁹⁶

Pero por más de estar realizando una función a favor de la Administración sin retribución alguna, igual se les impone una serie de obligaciones y sanciones que se encuentran previstas en los artículos 94 a 96 del Código Tributario. Se incluyó además por el Decreto-Ley 14948 a los agentes de retención y percepción en la presunción de defraudación en donde se elevó el mínimo de la multa a cinco veces el monto del tributo adeudado. Lo mismo pasó con la multa por mora, que por el Decreto-Ley 15646 se elevó del 20% al 100%.¹⁹⁷

Con respecto a la retención, si el agente no la realiza, o sea, no ejerce su derecho de retener que la ley le da, entonces quedara solidariamente responsable junto con el contribuyente. Entonces queda como responsable por lo cual si la Administración lo ejecuta puede ejercer el derecho de repetición

¹⁹⁶ BERRO, Federico pág. 70 op.cit. pág. 90.

¹⁹⁷ VALDES COSTA Ramón, VALDES DE BLENGIO Nelly y SAYAGUES ARECO Eduardo, op.cit. 86.

que el artículo 19 confiere a los sujetos pasivos de su género.¹⁹⁸ Por el contrario, si el agente retiene será el único obligado a realizar el pago del tributo retenido.

Muchos entienden como Addy Mazz que cuando el agente efectúa la retención la responsabilidad sería sustitutiva, ya que queda como único obligado ante el sujeto activo, pero si no lo hace responde solidariamente con el contribuyente.¹⁹⁹

6. Responsabilidad por Infracciones Tributarias

En primer lugar para entender mejor el tema definiremos el término “Infracciones Tributarias” de manera de comprender que se incluye en esta expresión. El mismo se puede definir como aquellas violaciones formales o sustanciales, sancionadas con penas pecuniarias que son competencia de la Administración tributaria²⁰⁰. Los tipos de infracciones se encuentran definidas artículo 93 y siguientes del Código Tributario y son: la mora, la contravención, la defraudación, la omisión de pago y la instigación pública a no pagar los tributos.

Con respecto a la responsabilidad por infracciones tributarias el Código Tributario en sus artículos 102 y 104 disponen:

Artículo 102 *“La responsabilidad por infracciones es personal, salvo excepciones establecidas en este Código (...)”*

Artículo 104 *“Las personas jurídicas y las demás entidades podrán ser sancionadas por infracciones sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física. Sin perjuicio de la responsabilidad pecuniaria de la persona*

¹⁹⁸ BERRO, Federico, “Los Ilícitos Tributarios y sus Sanciones” 2ª Edición. Montevideo: FCU, Noviembre 2007 pág. 72

¹⁹⁹ MAZZ, Addy en Curso de Derecho Financiero y Finanzas, 1979 en BERRO, Federico pág. 72 op.cit. pág. 90.

²⁰⁰ BERRO, Federico, pág. 165, op.cit.

o entidad, sus representantes, directores, gerentes, administradores o mandatarios serán sancionados por su actuación personal en la infracción”.

De acuerdo con lo establecido en el Código Tributario se responsabilizara a un director o socio en el caso de que la acción sea directa y personal. Por lo cual en este caso no procedería una acción de repetición contra la sociedad por el importe de las sanciones impagas. Si la infracción hubiera sido realizada por varios directores, cada uno deberá responder por el porcentaje correspondiente, no pudiendo ser por la totalidad.²⁰¹

Tomando en cuenta la doctrina y la jurisprudencia nacional, se desprende la idea de que se deberá evaluar concretamente el caso para poder establecer si el director o administrador tiene responsabilidad, y será excluido de la misma si no hubiera participado activamente en la consecución de la infracción.²⁰² Se deberá tener en cuenta si los mismos directores realizan funciones o toman decisiones que tengan que ver con aspectos tributarios de la empresa.

Por otro lado la DGI intentó responsabilizar a los directores y socios en forma objetiva. Esto significa que la responsabilidad por la infracción tributaria es independiente de la actuación del director o socio en la misma, por lo que les corresponde a ellos el pago de los tributos y de las sanciones que se le apliquen a la sociedad por la infracción tributaria efectuada, llegando muchas veces a solicitar en contra ellos medidas cautelares.²⁰³

7. Teoría de la Selección Adversa

Con respecto a la responsabilidad de los sujetos, un sistema que toma en cuenta la conducta de los mismos para responsabilizarlos patrimonialmente va

²⁰¹ SIRI THOVE, Selva. Pág. 655 op.cit. pág. 93.

²⁰² Ibídem. pág. 659.

²⁰³ OTEGUI, María Laura, op.cit. pág. 54.

a ser preferible que otro que no tome en cuenta la conducta del responsable, ya que deberá responder tanto si actuó lícita o ilícitamente.²⁰⁴

El sujeto que en realidad podría ser potencialmente dañado sería el Fisco, pero no se encontraría desamparado ante los sujetos pasivos, sino todo lo contrario, porque posee un poder exorbitante para el control y el cobro coactivo. En estos últimos años este poder ha aumentado progresivamente, sobre todo a partir de la Ley 17930 donde hay una regulación más intensa.²⁰⁵

Adicionalmente, nos encontramos en un mundo cada vez más complejo donde las posibilidades de ser dañados son tan grandes como las posibilidades de causar daños. Es por eso que la doctrina ha propuesto un nuevo modelo de responsabilidad, que reivindica la importancia del sujeto responsable.²⁰⁶

De acuerdo a lo que venimos planteando, la preferencia por un sistema de responsabilidad subjetiva es económicamente más conveniente. Esto porque desde el punto de vista económico, este sistema permite enfrentar de mejor manera una falla del mercado que es la “*selección adversa*”.²⁰⁷

Con el término “selección adversa” se entiende que aquellas personas más capacitadas y conservadoras para ocupar cargos directivos o gerenciales en una empresa toman una tendencia de alejarse de esos cargos.

Esto sucede porque estos sujetos saben que en el momento de imputarles responsabilidad como directores o gerentes no se va a tomar en cuenta su conducta. De esta forma puede suceder que, independientemente de su correcto desempeño, pueden ser responsabilizados con su patrimonio. Por lo

²⁰⁴ LOAIZA KEEL, Carlos, pág. 523 op.cit. pág. 95.

²⁰⁵ Ibidem.

²⁰⁶ CAFFERA VIDE, Gerardo, “Sujeto, Responsabilidad y Contrato” en Revista Tributaria Tomo XXXIII Número 193 Año 2006.

²⁰⁷ STIGLITZ, Joseph., “Economics of the Public Sector”, W.W.Norton &Company, Nueva York, 1988 “Information and Economic Analysis: A Perspective”, en “The Economic Journal, vol.95, supplement Conference Papers (1985); STIGLITZ J., “Information and the Change in the Paradigm in Economics”, Conferencia en ocasión al Premio Nobel, diciembre 201 en “La Responsabilidad Tributaria de los Socios y Directores: Interpretación Jurídica Orientada Política y Económicamente”, LOAIZA KEEL, C. en Revista Tributaria N° 193 Año 2006 pág. 524.

que pueden tender a preferir no ocupar dichos cargos por el hecho de que corren un riesgo excesivo e inaceptable.²⁰⁸

En consecuencia, las personas que querrán elegir este tipo de cargos serán aquellos más arriesgados, que no significa que sean los más audaces en su gestión, sino los más arriesgados en asumir cargos de responsabilidad.²⁰⁹

Pero podrían llegar a ser aquellos que no experimentarían un riesgo real, lo cual sería aún más grave, por ejemplo en el caso de una persona insolvente que asume tomar ese riesgo ya que no tiene un patrimonio que perder.

Esto conlleva a un resultado extremadamente negativo, porque los directores o gerentes podrían llegar a ser personas psicológicamente y conductualmente irresponsables (pues sabrá que por más rigurosa que fuera su gestión, no podrán ser librados de responsabilidad). Y como decíamos anteriormente aquellos que no se sientan sometidos en un riesgo por carecer de capacidad para hacer frente a una eventual responsabilidad querrán ocupar dichos cargos.²¹⁰

Por lo tanto, si escogemos un modelo de responsabilidad subjetiva se evitaría llegar a la selección adversa, logrando de esa forma personas más responsables y solventes para ocupar cargos directivos.²¹¹

8. Responsabilidad en la Jurisprudencia

La jurisprudencia nacional se ha pronunciado en múltiples ocasiones sobre la responsabilidad de los representantes como veremos a continuación:

²⁰⁸ LOAIZA KEEL, Carlos, pág. 524 op.cit. pág. 95.

²⁰⁹ *Ibidem*.

²¹⁰ *Ibidem*.

²¹¹ *Ibidem*.

La sentencia N° 1102 del 11/12/91, declaró que la responsabilidad del artículo 21 no alcanza al director de una sociedad anónima que no había ejercido en los hechos la representación de la sociedad, ni realizando ningún acto de administración, solución coincidente con las recomendaciones de la VIII Jornada del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.²¹²

La sentencia del TCA N°514 del 24/4/95 el Tribunal siguiendo la misma línea, anuló la parte de la resolución de la DGI que declaraba solidariamente responsable al actor. En este caso la DGI insistió en su radical posición de que el régimen de responsabilidad solidaria consagrado por el artículo 54 del Título V del Texto Ordenado es objetivo y comprensivo de los directores de sociedad contribuyentes y por lo tanto no interesa si un director procedió diligentemente o negligentemente, pues por el hecho de ocupar el cargo de socio será responsable solidario del pago del IRIC, sus recargos y sanciones. El Tribunal por su parte, continuó sosteniendo que si el referido artículo 21 establece que la responsabilidad de los representantes debe limitarse a los bienes que administren y si de autos surge que el actor no administró ninguna, mal podría obligársele solidariamente en los términos de la mencionada disposición.²¹³

La sentencia N°604 del TCA del 10/11/03 anuló también la resolución de la DGI en la parte que declaraba la responsabilidad de la actora, pero en este caso lo que no se pudo probar, fue el dolo en la actuación de la accionante. También encontramos la sentencia N°133 del 22/02/95, que por el contrario, acogió parcialmente la demanda, confirmando el acto impugnado en cuanto a la responsabilidad del representante de la empresa, ya que en dicho caso sí había tenido participación personal en la infracción tipificada.²¹⁴

²¹² SIRI THOVE, Selva, pág.659 op.cit. pág. 93.

²¹³ SIRI THOVE, Selva, “Responsabilidad de los Administradores Sociales por Obligaciones Tributarias” en “Evaluación de la Ley de Sociedades Comerciales a 20 Años de su Promulgación” Montevideo FCU Año 2009, publicada en LJU, Tomo 114 Caso 13.053, página 319.

²¹⁴ SIRI THOVE, Selva, “Responsabilidad de los Administradores Sociales por Obligaciones Tributarias” en “Evaluación de la Ley de Sociedades Comerciales a 20 Años de su Promulgación” Montevideo FCU Año 2009, publicada en La Revista Tributaria de la AEU, Vol. 28, N° 300-301, julio-agosto 1995, página 65.

CAPÍTULO VI

RESPONSABILIDAD EN LOS PROCESOS CONCURSALES

1. Contenido del Capítulo

En el presente capítulo analizaremos la responsabilidad de los administradores, directores y socios en el nuevo marco legal de la Ley N° 18.387, Ley de Concurso y Reorganización Empresarial (de aquí en adelante LCRE).

Empezaremos por una breve reseña de la LCRE, analizando sus principales objetivos y citando los puntos relevantes de esta en relación al presente trabajo monográfico. De esta forma buscamos lograr un mejor entendimiento por parte del lector del análisis posterior de las responsabilidades mencionadas.

2. Ley de Concurso y Reorganización Empresarial

2.1. Objetivos de la LCRE

La LCRE modifica la regulación aplicable a las crisis empresariales, contenidas en el régimen de quiebras, liquidaciones judiciales, concursos civiles, concordatos y moratorias que regían hasta el 23 de octubre de 2008, fecha en la cual fue promulgada.²¹⁵

La LCRE intenta superar las deficiencias que la anterior normativa presentaba. Se busco simplificar los procedimientos, pasando de una gran variedad a un solo procedimiento articulado.²¹⁶ En el mismo se pueden ver tres etapas, el

²¹⁵ OLIVERA GARCÍA, Ricardo. “Principios y Bases de la Nueva Ley de Concursos y Reorganización Empresarial”. Montevideo: FCU, 1° Edición, Diciembre 2008. pág 5.

²¹⁶ *Ibidem*.

concurso en sí mismo, la venta en bloque de la empresa en concurso y la venta de la misma en partes.²¹⁷

Unos de sus principales objetivos es establecer un régimen eficiente que minimice la destrucción de valor que toda crisis empresarial provoca, buscando la continuidad de la empresa y el mantenimiento de la actividad económica.²¹⁸

Se fomenta la búsqueda de soluciones antes de que la situación sea irreversible, para lo cual la nueva ley otorga un fácil y temprano acceso al concurso. Para lograrlo se cuenta con las siguientes vías²¹⁹:

-Estimular a que el propio deudor solicite el concurso, beneficiándolo con la categorización del mismo, siendo este voluntario.

-Impulsar a los acreedores y terceros que se vinculen económicamente al deudor a solicitar el concurso de este, otorgándoles un privilegio parcial respecto al derecho de sus créditos.

-La última se refiere a las presunciones relativas y absolutas que la LCRE establece, que ayudaran a una alerta temprana de la situación de insolvencia.

También al ser un único proceso disminuyen los costos y tiempos de los mismos.²²⁰

Por último, brinda un marco flexible para que las partes puedan llegar a diferentes acuerdos, lo que permite que el deudor pueda continuar con la actividad de su empresa, más allá de tener el control de un interventor, dependiendo del caso.²²¹

²¹⁷ RIPPE, Siegbert y HOLZ, Eva. “Reorganización empresarial y concursos. Ley 18387”. Montevideo: FCU, 1° Edición, Diciembre 2009. pág 37.

²¹⁸ OLIVERA GARCÍA, Ricardo. “Principios y Bases”...pág. 5 op.cit. pág. 108.

²¹⁹ RIPPE, Siegbert y HOLZ, Eva. “Reorganización empresarial y concursos”...pág. 38 op.cit.

²²⁰ ESTEFANELL, Carlos y SOCA, Mario, “Declaración Judicial de Concurso”. Teórico- Tomo XII. Cátedra Actuaciones Periciales 2009- Servicios de Documentación del CECEA-Oficina de Apuntes. Montevideo, Junio 2009. pág 2 y 3.

²²¹ *Ibidem*.

2.2. Reseña sobre aspectos relevantes de la LCRE en relación al presente trabajo.

2.2.1. Presupuestos del Concurso

El presupuesto subjetivo del concurso se encuentra establecido en el Art 2 de la LCRE, quedando comprendidas todas las personas físicas que realicen actividad empresarial o persona jurídica civil o comercial.

Por otro lado, el Art. 1 establece que el concurso alcanzará a todo deudor que se encuentre en estado de insolvencia, siendo este el presupuesto objetivo. Por insolvencia la LCRE hace referencia a aquel estado en el cual el deudor no puede cumplir con sus obligaciones. Este concepto es el concepto de insolvencia legal, que no coincide con el económico. Este último se refiere a la situación en la cual el monto de los pasivos supera al de los activos.²²²

Con el propósito de alcanzar la mayor cantidad de situaciones posibles y detectar los problemas de insolvencia antes de que se vuelvan irreversibles, la LCRE establece una gran variedad de presunciones por las que se configura el estado de insolvencia. Estas pueden ser absolutas o relativas, establecidas en los Art. 4 y 5.

Artículo 4º. (Presunciones relativas de insolvencia).- El estado de insolvencia del deudor se presume en los siguientes casos:

-Cuando exista un pasivo superior al activo, determinados de acuerdo con normas contables adecuadas

-Cuando existan dos o más embargos por demandas ejecutivas o por ejecuciones contra el deudor por un monto superior a la mitad del valor de sus activos susceptibles de ejecución.

²²² LÓPEZ RODRIGUEZ, Carlos. Curso Virtual de Derecho Comercial II, Procesos Concursales, descargado el 19 de setiembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ConcursalClase02.htm>.

-Cuando exista una o más obligaciones del deudor, que hubieran vencido hace más de tres meses

-Cuando el deudor hubiera omitido el pago de sus obligaciones tributarias por más de un año.

-Cuando exista cierre permanente de la sede de la administración o del establecimiento donde el deudor desarrolla su actividad.

-Cuando el Banco Central del Uruguay hubiera dispuesto la suspensión de una o más cuentas corrientes del deudor o la clausura de las cuentas corrientes del deudor en el sistema bancario.

-Cuando, en el caso de acuerdo privado de reorganización, el deudor omita presentarse en plazo al Juzgado ([artículo 220](#)), no se inscriba el auto de admisión ([artículo 223](#)), se rechace, anule o incumpla el acuerdo.

Estas presunciones son relativas, admitiendo en todos los casos prueba en contrario, en los términos de la ley.

Artículo 5º. (Presunciones absolutas de insolvencia).- El estado de insolvencia del deudor se presume, en forma absoluta, en los siguientes casos:

-Cuando el deudor solicite su propio concurso.

-Cuando el deudor hubiera sido declarado en concurso, quiebra o cualquier otra forma de ejecución concursal por Juez competente del país donde el deudor tenga su domicilio principal.

-Cuando el deudor hubiera realizado actos fraudulentos para la obtención de créditos o para sustraer bienes a la persecución de los acreedores.

-Cuando exista ocultación o ausencia del deudor o de los administradores, en su caso, sin dejar representante con facultades y medios suficientes para cumplir con sus obligaciones.

2.2.2. Legitimados

El Art 6 enumera los legitimados a solicitar la declaración judicial de concurso, los cuales son:

-“El propio deudor. En el caso de personas jurídicas, la solicitud deberá ser realizada por sus órganos con facultades de representación o por apoderado con facultades expresas para la solicitud.

-Cualquier acreedor, tenga o no su crédito vencido.

-Cualquiera de los administradores o liquidadores de una persona jurídica, aun cuando carezcan de facultades de representación, y los integrantes del órgano de control interno.

-Los socios personalmente responsables de las deudas de las sociedades civiles y comerciales.

-Los codeudores, fiadores o avalistas del deudor.

-Las Bolsas de Valores y las instituciones gremiales de empresarios con personería jurídica.

-En el caso de la herencia, podrá además pedirlo cualquier heredero, legatario o albacea”.

Como ya se mencionó, la amplitud en el espectro de legitimados contribuye a la detección temprana, como uno de los objetivos de la LCRE.

2.2.3. Concurso Voluntario

La LCRE, estimula a que el propio deudor solicite su concurso, tipificándose como voluntario y otorgándole ciertos beneficios, por ejemplo continuar con la actividad de la empresa, controlado por un interventor²²³. Va a ser voluntario

²²³ RIPPE, Siegbert y HOLZ, Eva. Reorganización empresarial y concursos”...pág. 38 op.cit. pág. 109.

cuando lo solicite el deudor pero no haya sido solicitado previamente por ninguno de los legitimados para hacerlo, siendo necesario en los restantes casos (Art 11).

2.2.4. Declaración de Concurso

El Art 19 enumera lo que debe de contener la declaración de concurso del deudor:

- *“Declaración de concurso del deudor.*
- *Suspensión o limitación de la legitimación del deudor para disponer y obligar a la masa del concurso, según corresponda.*
- *Designación de síndico o interventor, según corresponda.*
- *Convocatoria de la Junta de Acreedores a celebrarse dentro del plazo máximo de ciento ochenta días.*
- *Inscripción de la sentencia en el Registro Nacional de Actos Personales, Sección Interdicciones, y publicación de un extracto de la misma en el Diario Oficial”.*

2.2.5. Síndicos o Interventor

Los Síndicos o el Interventor representarán a los acreedores del deudor en el proceso concursal. El Juez designará un síndico o interventor de la lista que lleva la Suprema Corte de Justicia. Estos tienen una serie de tareas y obligaciones establecidas en varios artículos, como ser²²⁴:

- Sustituir al deudor en la administración y disposición del patrimonio concursado cuando este es declarado necesario. Cuando es declarado

²²⁴ ESTEFANELL, Carlos y SOCA, Mario. pág. 17 y 18, op.cit. pág. 109.

voluntario y se cuenta con un patrimonio positivo, el interventor coadministrará los bienes con el deudor.

-Controlará las operaciones ordinarias del giro, y dará autorización para realizar actividades que no lo sean.

-Promover acciones contra los socios personalmente responsables.

-Conservar los bienes y derechos que integran la masa activa, enajenando los de fácil deterioro o costosa conservación.

-Verificar los créditos de los acreedores

-Informar sobre la viabilidad del plan de continuación o liquidación.

-Rendir cuentas de su gestión.

-Pedir la clausura de la actividad del deudor.

Corresponderá un síndico cuando el concurso sea calificado como necesario y un interventor cuando el concurso sea voluntario.²²⁵

Serán responsables por los daños y perjuicios causados a la masa por los actos y omisiones contrarios a la Ley o por los realizados sin la debida diligencia.²²⁶

2.2.6. Efectos de la Declaración de Concurso sobre el Deudor

El Art 44 establece que en ningún caso la declaración judicial de concurso determinará el cese o clausura de la actividad del deudor, salvo que en cualquier momento durante el concurso, a solicitud del deudor, de los acreedores, del Síndico o Interventor, o de oficio, decida clausurar total o parcialmente la misma.

²²⁵ LÓPEZ RODRÍGUEZ, Carlos. Procesos Concursales. Preguntas y respuestas. Curso Virtual de Derecho Comercial II, descargado el 07 de noviembre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/RespConcursal38.htm>.

²²⁶ ESTEFANELL, Carlos y SOCA, Mario. pág. 18 a 20 op.cit. pág. 109.

La declaración de concurso trae ciertos efectos sobre el deudor, que van a depender de las circunstancias en las que fue solicitado.

Se puede dar la suspensión de la legitimación del deudor para disponer y obligar a la masa del concurso, cuando este es declarado necesario, siendo sustituido por un síndico, en la administración y disposición de los bienes. (Art 45)

Cuando el concurso es voluntario solamente se limitará esa legitimación y se nombrará a un interventor para coadministrar los bienes junto con el deudor. En el caso que el activo no sea suficiente para cubrir el pasivo, aunque sea voluntario, se suspenderá la legitimación del deudor antes mencionada. (Art 45)

Si la situación patrimonial del deudor cambia en el transcurso de los procedimientos, el Juez puede cambiar la suspensión y limitación de este. (Art 45)

En todos los casos el deudor queda limitado en su gestión, siendo el alcance determinado por el Juez o a instancia de partes.²²⁷

Cuando es suspendida la legitimación del deudor para disponer y obligar a la masa del concurso, una vez declarado judicialmente, serán ineficiente frente a esta todos los actos que realice el deudor de administración o disposición de los mismos (Art 46.1).²²⁸

2.2.7. Clases de Créditos

La masa pasiva está formada por todos los acreedores del deudor, cualquiera sea su naturaleza, nacionalidad o domicilio, siendo representados por el Síndico o Interventor y alcanzados por los efectos del concurso con las excepciones que establece la Ley.²²⁹

²²⁷ ESTEFANELL, Carlos y SOCA, Mario. pág. 18 a 20 op.cit. pág. 109.

²²⁸ OLIVERA GARCÍA, Ricardo. “Principios y Bases”... pág. 41 op.cit. pág. 108.

²²⁹ *Ibidem*. pág. 48.

La LCRE establece una nueva clasificación de los créditos, siendo estos, privilegiados, quirografarios y subordinados²³⁰. En primer lugar están los privilegiados, que se dividen en especiales y generales. Los especiales son los garantizados con prenda o hipoteca. Por otro lado, dentro de los generales se encuentran (Art 110):

-Créditos laborales, los créditos con el Banco de Previsión Social por los aportes de los trabajadores, devengados ambos, hasta con dos años de anterioridad a la declaración de concurso.

-Créditos tributarios nacionales y municipales, exigibles hasta con dos años de anterioridad a la declaración de concurso.

-El 50% de los créditos quirografarios de que fuera titular el acreedor que promovió la declaración de concurso, hasta el 10% de la masa pasiva.

En segundo lugar están los acreedores quirografarios, que son los créditos comunes, sin garantía.

En tercer lugar están los créditos subordinados, compuestos por las multas y cargos de adeudos fiscales y los créditos personales relacionados directamente con el deudor (Art 111).

Los acreedores que posean uno de los créditos citados anteriormente con el deudor, deberán verificar los mismos en los plazos establecidos en las LCRE²³¹.

El Art 62 establece que para el caso de acreedores laborales, el Síndico o el Interventor, previa autorización judicial, podrán disponer el pago anticipado de los créditos que se hubieran devengado y no estuvieran prescriptos, siempre que existan resultados líquidos suficientes o bienes fácilmente realizables en la masa activa.

²³⁰ ESTEFANELL, Carlos y SOCA, Mario, pág. 21-24, op.cit. pág. 109.

²³¹ Ibídem. pág. 24.

2.2.8. Juntas de Acreedores

Se creará una Junta de Acreedores en la cual se tomarán decisiones sobre asuntos de interés común, como ser: propuesta de convenio, informe del Síndico o del Interventor y forma de liquidación de la masa activa. Esta Junta se encarga de designar la Comisión de Acreedores, la cual es un órgano eventual, que se encarga de diferentes asuntos como recibir los informes semestrales del síndico o del interventor, estado de cumplimiento del convenio aprobado, aprobar el proyecto de liquidación por partes de la masa pasiva, decidir sobre la enajenación de bienes litigiosos, entre otros.²³²

De la junta deberán participar, el concursado, los acreedores de este y el síndico o interventor. Para el deudor la concurrencia a las misma es obligatorio, si se trata de una persona jurídica la obligación será de los administradores o liquidadores con poderes de representación. En el caso de los acreedores, solo podrán participar de la misma los que hayan verificado sus créditos. No tienen la obligación de hacerlo pero las decisiones que se tomen serán aplicables a todos los acreedores, aun los disidentes y ausentes. En el caso del síndico, tiene la obligación de asistir ya que se considerarán los informes que haya producido.²³³

2.2.9. Convenios

Se prevé la posibilidad de celebrar convenios, del deudor con los acreedores, que permita reestructurar los pasivos y/o la reorganización empresarial del deudor.

Según el Art 138, la propuesta debe ser presentada como mínimo setenta días antes de la fecha fijada para la Junta de Acreedores, acompañadas de un plan

²³² RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. Procesos Concursales. Curso Virtual de Derecho Comercial II, descargado el 24 de octubre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/ConcursalClase07.htm>.

²³³ *Ibidem*.

de continuación o de liquidación. Este plan debe contener un cuadro de financiamiento donde figuren los fondos necesarios para llevar adelante total o parcialmente la actividad del deudor mientras cumple con el convenio así como los orígenes de los mismos.

La propuesta pueden consistir en quitas y/o esperas, cesión de activos, constitución de una sociedad con los acreedores, reorganización de la empresa, capitalización de pasivos, creación de un fideicomiso, liquidación en partes de la masa activa o cualquier otro contenido lícito o combinación de los anteriores (Art 139).

La Ley, como uno de sus objetivos, prioriza la continuación de la actividad del deudor y la conservación de las estructuras económicamente viables. Para esto durante la etapa del convenio, se prevé la continuación de la actividad empresarial dirigida por el propio deudor, bajo el control de un síndico o interventor que lo sustituya.²³⁴

El cumplimiento del convenio que se haya aprobado, es una de las causales para la conclusión del concurso (Art 166). Si no se cumplió con este, cualquier acreedor puede solicitar al Juez del concurso la apertura de la liquidación de la masa activa (Art 167).

2.2.10. Liquidación de la Masa Activa

La masa activa, según el Art. 71, está compuesta por la totalidad del patrimonio del deudor a la fecha de declaración del concurso y por los bienes y derechos que adquiere hasta la conclusión del procedimiento.

El Art. 80 y 81 prevén la reintegración a la masa activa de los bienes que hayan salido de esta en determinadas situaciones y siempre que el pasivo fuera superior al activo pasible de ejecución forzada.

²³⁴ ESTEFANELL, Carlos y SOCA, Mario, op.cit. pág. 109.

La apertura de la liquidación de la masa activa se da en los siguientes casos (Art. 168):

- Cuando el deudor así lo pida en la declaración judicial de concurso.
- En caso de falta de presentación o de aceptación de la propuesta del convenio por la junta de Acreedores.
- En caso de falta de aprobación judicial del convenio.
- Cuando en cualquier estado del procedimiento, así lo soliciten, en la Junta de Acreedores o fuera de ella, acreedores que representen la mayoría de los créditos quirografarios con derecho a voto.

Cuando se resuelve la liquidación de la masa activa, se suspende la legitimación del deudor para disponer del patrimonio concursado y se llama a licitación para la adquisición en bloque de la empresa en funcionamiento (Art 169).

Primeramente procederá a liquidar la empresa en bloque, a través de la venta de la empresa en marcha por un procedimiento licitatorio, para que la unidad económica viable siga funcionando (Art 71 y 72).

El decreto 182/2009 es el que reglamenta esta venta en bloque de la empresa. Se pretenderá que los compradores posean una correcta situación económica-financiera que asegure la continuidad del emprendimiento, aunque en ningún momento se exige un plan de continuidad.²³⁵

La LCRE prevé la posibilidad de realizar una propuesta con los acreedores laborales como integrantes de una cooperativa o sociedad comercial cuyo capital social pertenezca, en más de un 50%, a trabajadores que desarrollen actividad personal en la empresa que se pone en licitación, al momento de la declaración de concurso. Se dispone que en caso de sociedades con acciones, las que correspondan a los trabajadores sean nominativas y no endosables. Estos trabajadores pueden, en su propuesta de licitación, establecer que

²³⁵ ESTEFANELL, Carlos y SOCA, Mario, pág. 35 a 37, op.cit. pág. 109.

renunciarán a sus créditos privilegiados (que surgen del Art 110), lo cual tendrá preferencia frente al resto de las propuestas en caso de igualdad.²³⁶

Uno de los efectos de esta venta en bloque está establecido en el Art 172: “*No será de aplicación al adquirente de los activos del deudor, del establecimiento o de la explotación del deudor, enajenados en el proceso de liquidación de la masa activa, la responsabilidad que la ley pone a cargo de los sucesores o adquirentes por obligaciones comerciales, municipales, tributarias o de cualquier otra naturaleza*”. De esta forma se están limitando los riesgos empresariales.²³⁷

En el caso que no se logra la venta de la empresa en bloque, se prosigue con la venta en partes (Art 174), se realiza un informe por el síndico de la forma en la que debería liquidar la masa activa y esta propuesta debe ser aprobada por la Comisión de Acreedores. Si existieran unidades productivas, se intenta vender la empresa dividida en estas unidades, teniendo en cuenta ciertas reglas dispuestas en el citado artículo.

Una vez que se obtenga el producto de la liquidación de la masa activa, se utilizará íntegramente para el pago a los acreedores y el Síndico solicitará la conclusión o suspensión del concurso.²³⁸

2.2.11. Acuerdo privado de reorganización

Estos acuerdos se podrán suscribir antes de la declaración judicial de concurso con acreedores que representes por lo menos el 75% de los créditos quirografarios con derecho a voto (Art 214).

²³⁶ ESTEFANELL, Carlos y SOCA, Mario, pág. 35 a 37, op.cit. pág. 109.

²³⁷ *Ibidem*.

²³⁸ OLIVERA GARCÍA, Ricardo. “Principios y Bases”... pág. 57 op.cit. pág. 108.

Se puede dar de dos formas: Acuerdo puramente privado, requiriendo la actuación de un escribano público o Acuerdo sometido a homologación judicial (Art 215).

De obtenerse las mayorías necesarias, el acuerdo puramente privado será obligatorio para todos los acreedores quirografarios o subordinados, siempre que se notifique a los acreedores no firmantes y estos no presenten oposición (Art 216).

Estas notificaciones deben ser hechas por escribano público y dentro de la documentación que debe presentarse se encuentra, además de lo exigido para la solicitud de concurso por parte del deudor, el contenido de los Art 138 y 139 que refieren a las propuestas de convenio, mencionadas con anterioridad (Art 217).

De no haber opciones por parte de los acreedores no firmantes, en los plazos establecidos para presentarlas, se tendrá por aceptado y el deudor debe protocolizar el acuerdo ante escribano público, con las diligencias de notificación a los acreedores no firmantes. Desde este momento el acuerdo se tendrá por homologado (Art 218).

Con respecto al acuerdo sometido a homologación judicial, este debe ser presentado por el deudor al Juzgado, suscripto por las mismas mayorías del acuerdo puramente privado, con la documentación del Art 217 (Art 221). El Juez dictará una resolución en el plazo de dos días, sobre la solicitud presentada o en el caso de presentación al Juzgado del acuerdo puramente privado con oposiciones, resolución que tendrá determinados efectos (Art 222).

En el caso de incumplimiento, cualquiera de los acreedores puede pedir la declaración de concurso o la continuación de los procedimientos, con la liquidación de la masa activa (Art 234).²³⁹

²³⁹ OLIVERA GARCÍA, Ricardo. “Principios y Bases”... pág. 64 op.cit. pág. 108.

2.2.12. Calificación del concurso

En relación a la calificación del concurso, el mismo será calificado culpable o fortuito. Será culpable cuando el estado de insolvencia haya sido generado o agravado mediando dolo o culpa grave por parte de los administradores o de sus liquidadores, de derecho o de hecho (Art 192). En el resto de los casos será calificado como fortuito. La ley establece diferentes presunciones, relativas y absolutas, en relación a la culpabilidad (Art 193 y Art 194)

No procederá la calificación cuando se dé simultáneamente (Art 196):

- Que el concurso sea voluntario y
- el convenio establezca el pago del 100% de los créditos concursales en un plazo máximo de dos años o que en caso de liquidación de la masa activa esta sea suficiente para pagar los créditos concursales.

Así mismo, cuando se produce el incumplimiento de un convenio y en este incumplimiento hubo dolo o culpa grave, se calificará como culpable.²⁴⁰

2.2.13. Disposiciones penales

Art. 248. (Fraudes concursales).- El deudor que, fuera de lo establecido en el artículo 253 del Código Penal y en oportunidad de la solicitud del concurso o en cualquier etapa posterior, exagere u oculte su activo o su pasivo, reconozca o aparente privilegios inexistentes o constituidos ilícitamente, sustraiga o esconda los libros sociales, acuerde u otorgue a sus acreedores con cargo a la masa activa ventajas particulares en razón de su voto, será castigado con un año de prisión a cinco años de penitenciaría.

²⁴⁰ OLIVERA GARCÍA, Ricardo. Principios y Bases... pág. 59 op.cit. pág. 108.

En el caso de las personas jurídicas, incurrirán en este delito los socios, directores, administradores, de hecho o de derecho, que hayan aprobado la realización o hayan realizado los actos constitutivos del delito.

Art. 249. (Obligación de denunciar).- El Juez del concurso, los síndicos, los interventores, los auxiliares, los técnicos o los peritos en el ejercicio de sus funciones, que tuvieran conocimiento de hechos o circunstancias que en su opinión configuren alguno de los delitos previstos en el artículo 248 o de cualquier otra figura delictiva, tendrán la obligación de denunciarlo a la justicia penal competente.

En los artículos transcritos se establecen las disposiciones penales aplicables a socios, directores y administradores, tanto de hecho como de derecho, por los fraudes concursales, así como los obligados a denunciarlos cuando tuvieran conocimiento de los mismos.

3. Responsabilidad de administradores, directores y socios en los procesos concursales

La LCRE establece una nueva responsabilidad a los administradores y directores, en este caso relacionada a la solicitud de concurso. No se busca castigar a los mismos por un fracaso en los negocios sino que se establece responsabilidad por no declarar el concurso antes de que la situación de insolvencia se vuelva irreversible²⁴¹.

Esta responsabilidad se encuentra establecida en el Art 10:

“(Obligación de solicitar el concurso).- El deudor tendrá la obligación de solicitar su propio concurso dentro de los treinta días siguientes a que hubiera conocido o debido conocer su estado de insolvencia. En el caso de las personas jurídicas, la obligación recae en cada uno de sus administradores, liquidadores o integrantes del órgano de control interno.

²⁴¹ FERREIRA BONIFACINO, Cecilia. pág. 626. op.cit. pág. 57.

En el caso de las personas físicas o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, se presume absolutamente que dicho conocimiento se produjo en la fecha en que preparó o debió haber preparado estados contables”.

Esta responsabilidad se funda en que nadie mejor que el deudor, en el caso de personas jurídicas, los administradores y directores, para poder identificar si la sociedad está atravesando por una situación de insolvencia y poder dar una solución a tiempo a la misma.²⁴²

Esta obligación nace a los treinta días de haber conocido o deber conocer, el estado de insolvencia, plazo que no estaba establecido en el régimen anterior.²⁴³

Así mismo, agrega que para el caso de deudores que tengan la obligación de llevar contabilidad suficiente, se presume el conocimiento del estado de insolvencia al momento de elaborar los estados contables que estén obligados a presentar. La LCRE no especifica cuál debe ser la fuente que obliga al deudor a llevar contabilidad suficiente, por lo cual se asume que cualquier norma que lo exija, hace entrar en vigencia la presunción.²⁴⁴

La responsabilidad surgirá frente a la sociedad, los accionistas o socios y frente a terceros. La sociedad se verá afectada por la presentación tardía al concurso con las consecuencias negativas que impone la ley para el concurso necesario y a su vez una detección tardía no permite solucionar los problemas de insolvencia a tiempo. Por otro lado los accionistas se ven perjudicados en su interés de percibir una mayor utilidad, provocado por una mala situación económica, la cual se prolonga y puede provocar una situación irreversible. Los terceros, más precisamente los acreedores, verán disminuida la probabilidad de cobro de sus créditos²⁴⁵.

²⁴² CHALAR SANZ, Laura. pág. 612. op.cit. pág. 43.

²⁴³ FERREIRA BONIFACINO, Cecilia. pág. 622, op.cit. pág. 57.

²⁴⁴ CHALAR SANZ, Laura, pág. 613 op.cit. pág.43.

²⁴⁵ FERREIRA BONIFACINO, Cecilia. pág. 622 a 623 op.cit. pág.57.

Respecto a lo anterior, las diferentes figuras afectadas por el no cumplimiento de lo dispuesto en el Art 10, podrán llevar adelante las acciones de responsabilidad que correspondan.

3.1. Agotamiento de la vía interna

Los Administradores y directores, una vez conocido el estado de insolvencia, deben agotar la vía interna antes de solicitar el concurso de forma individual. El director individual no es un órgano social sino que lo es el directorio en conjunto actuando en la forma establecida por la ley o los estatutos sociales.²⁴⁶

Para no caer en responsabilidad, los administradores y directores deberán convocar al órgano social y comunicar al mismo el estado en el que se encuentra la sociedad y que lo correcto es declarar el concurso en los plazos establecidos. De este modo se procura que la sociedad, a través del órgano competente, solicite la declaración de concurso, tipificándose como voluntario, por haber sido el mismo deudor el que la solicitó.²⁴⁷

Si una vez dado a conocer al órgano social el estado de insolvencia, este decide no solicitar el concurso, el administrador con facultades de representación o el director deberá hacerlo so pena de incurrir en responsabilidad, por no haber solicitado el concurso una vez agotados los mecanismos internos sociales.²⁴⁸ El concurso de esta forma solicitado será necesario.

Por el contrario, si el administrador o director solicitara el concurso de forma individual, sin agotar la vía interna, el concurso sería tipificado como necesario, con las consecuencias negativas que ello acarrea, y el que lo haya solicitado

²⁴⁶ FERREIRA BONIFACINO, Cecilia. pág. 622 a 623 op.cit. pág. 57.

²⁴⁷ CHALAR SANZ, Laura. pág. 623 op.cit. pág. 43.

²⁴⁸ *Ibidem*.

será responsable por no actuar con lealtad ni con la debida diligencia de un buen hombre de negocios, como lo establece en Art 391 de la LSC.²⁴⁹

Se plantea una discusión en relación a la existencia de una contradicción entre el Art 6 y el Art 10, dado que en el Art 6 cuando se establece los legitimados para solicitar concurso, para el caso de una persona jurídica, dice: “*la solicitud deberá ser realizada por sus órganos con facultades de representación o por apoderados con facultades expresas para la solicitud*”, y para el Art 10 la obligación recae sobre cada administrador.²⁵⁰

Pero la intención de el legislador al redactar estos artículos fue por un lado imponer la obligación de solicitar el concurso al órgano de administración que tiene facultades de representación, mientras que por otro lado intentó legitimar a sus integrantes de forma personal a solicitar el concurso cuando el órgano fuera omiso.²⁵¹

3.2. Responsabilidad subjetiva u objetiva

La responsabilidad que se le atribuye a los administradores y directores en el Art 10, por la no solicitud de concurso, es civil por lo cual para que se configure deben darse los cuatro elementos necesarios: hecho ilícito, daño, nexo causal y culpa.

Aplicamos estos elementos al proceso concursal. El hecho ilícito se configura en este caso por una violación a la ley, dado por el incumplimiento de lo dispuesto en el Art 10. El elemento daño se refiere a los daños que haya sufrido la sociedad por no haber declarado el concurso en los plazos y condiciones estipuladas por parte de los administradores y directores. El nexo causal es la vinculación entre la omisión de solicitar concurso y el daño sufrido

²⁴⁹ FERREIRA BONIFACINO, Cecilia. op.cit. pág. 57.

²⁵⁰ *Ibidem*.

²⁵¹ CREIMER, Israel. Concurso Ley N° 18.387 de 23 de octubre de 2008. FCU, Montevideo 2009, pág. 25; citada en FERREIRA BONIFACINO, Cecilia. “Responsabilidad de los administradores de Sociedades Anónimas por no solicitar la declaración Judicial de Concurso”, en “Evaluación de la Ley de Sociedades Comerciales a 20 Años de su Promulgación”. Montevideo: FCU Año 2009, pág. 624.

por la sociedad, los accionistas y terceros por esta omisión, o sea la vinculación de los dos anteriores, la cual puede ser directa o indirecta, según el Art 391 de la LSC. La culpa es el factor subjetivo y refiere a la vinculación entre el hecho ilícito y el sujeto que lo causó²⁵².

La responsabilidad será objetiva si se considera que se deberá responder aunque no exista dolo ni culpa, quedando excluidas las causas de fuerza mayor o caso fortuito. Si por el contrario se considera que es subjetiva deberá existir culpa grave o dolo, para que se pueda imputar responsabilidad. Con relación al dolo, los administradores que hayan conocido el estado de insolvencia y no hayan promovido el concurso, estarían incurriendo en el, mientras que los que debiendo haber percibido este estado y no lo hicieron estarían incurriendo en culpa, por no haber actuado con la debida diligencia²⁵³.

4. Administradores de Hecho

Una de las novedades de la LCRE es la atribución de responsabilidad por el déficit concursal a los administradores y directores de hecho. En el Art 201 aparece la figura de administrador de hecho, como una de las afectadas en la sentencia de calificación.

Art. 201. (Sentencia de calificación).- La sentencia que declare culpable al concurso tendrá el siguiente contenido:

1) La declaración del concurso como culpable, con expresión de la causa o de las causas en que se fundamente la calificación.

2) La determinación de las personas afectadas por la calificación, así como de las personas declaradas cómplices.

²⁵² FERREIRA BONIFACINO, Cecilia. pág. 624, op.cit. pág. 57.

²⁵³ CHALAR SANZ, Laura. pág. 617, op.cit. pág. 43.

3) *La inhabilitación del deudor o de los administradores o liquidadores, aun de hecho, y miembros del órgano de control interno de la persona jurídica deudora para administrar los bienes propios o ajenos por un período de cinco a veinte años, así como para representar a cualquier persona durante el mismo período. Las inhabilitaciones se inscribirán en el Registro Nacional de Actos Personales.*

4) *La pérdida de cualquier derecho que tuvieran los cómplices como acreedores concursales y la condena a reintegrar los bienes y derechos que pertenecieran a la masa activa, así como a indemnizar los daños y perjuicios causados, cuya cuantía se determinará en período de ejecución de sentencia.*

En el caso de que el deudor cuyo concurso hubiera sido calificado como culpable fuese una persona jurídica, la sentencia de calificación podrá contener, además, la condena a los administradores y liquidadores, de derecho o de hecho, e integrantes del órgano de control interno, o a algunos de ellos, a la cobertura de la totalidad o parte del déficit patrimonial en beneficio de la masa pasiva.

Las disposiciones sobre calificación del concurso se establecen sin perjuicio de las normas penales que correspondiera aplicar, en caso de que alguno de los involucrados hubiera incurrido en conductas delictivas tipificadas por las referidas normas.

El imputar responsabilidad a los administradores contribuye a la satisfacción de los acreedores que es uno de los objetivos del concurso.

Se plantean dificultades a la hora de delimitar el concepto de administrador de hecho, para lo cual la LCRE no brinda elementos para hacerlo, y por otro lado las dificultades por las particularidades de la responsabilidad por el déficit concursal.²⁵⁴

Este artículo permite por un lado la inhabilitación del administrador o director de hecho y por otro lado les imputa responsabilidad por el importe del déficit

²⁵⁴ LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. “Responsabilidad de los Administradores de Hecho por el déficit concursal en de Derecho Concursal Uruguayo”, en “Evaluación de la Ley de Sociedades Comerciales a 20 Años de su Promulgación”. Montevideo: FCU Año 2009, pág. 641 a 644.

concurzal. Además, de forma indirecta, alienta la promoción temprana del concurso, ya que los administradores o directores de hecho no serán indiferentes ante el agravamiento de la situación patrimonial de la sociedad y procurarán que el administrador o director de derecho lo promueva de manera oportuna.²⁵⁵

Otro artículo en el cual aparecen es en el Art 248, transcrito con anterioridad, relacionado a las disposiciones penales aplicables a quienes cometan fraudes concursales, siendo los administradores o directores de hecho una de las figuras a las cuales se les imputan las mismas.

Los administradores y directores de hecho son quienes realmente llevan adelante esta función pero no coinciden con los que figuran como administradores y directores de la sociedad.

Se puede distinguir dos formas de directores o administradores de hecho²⁵⁶:

- El director notorio, que es aquel que ejerce en la práctica las funciones materiales como director, sin tener tal calidad. Este las lleva adelante por autorización o mandato tácito del director formal, el que cede funciones y actividades propias de su cargo, o por descuido de la sociedad.
- El director oculto o Shadow Director, que es quien toma las decisiones que luego el director formal ejecuta, aunque no tiene relación con terceros ni eventualmente con la sociedad.

En los dos casos se plantean dos posibilidades en relación a la imputación de responsabilidad dependiendo de, si se lo considera un director o un tercero. Si se lo considera un director su responsabilidad sería contractual al ser asimilada a la responsabilidad de los directores formales y si se lo considera un tercero, su responsabilidad sería extracontractual.²⁵⁷

²⁵⁵ LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. Responsabilidad de los Administradores de Hecho... op.cit. pág. 128.

²⁵⁶ FERREIRA, Héctor. “El director o administrador de hecho en el derecho uruguayo. Algunas reflexiones sobre su régimen de responsabilidad”. Estudios Jurídicos. UCUDAL N° 1 Año 2006, pág. 202-211.

²⁵⁷ *Ibidem*.

Esta última posición se basa en que no existe en el derecho uruguayo una categoría de director o administrador diferente a la establecida en la LSC, donde se establece que el director o administrador serán designados de manera formal, sin dar lugar a otras posibilidades.²⁵⁸

Por otro lado se puede considerar a los directores o administradores de hecho como aquellos que llevan adelante las actividades o funciones propias del cargo, pero que formalmente figura un testaferro insolvente. Si no se considerara a los administradores y directores de hecho en el régimen concursal, estos gozarían de total impunidad para obrar.²⁵⁹

En oposición a lo antedicho, el hecho de asignar demasiadas responsabilidades a los administradores y directores puede llevar a que se produzcan prácticas indebidas. Como advierte Xavier de Mello, cada vez será más difícil que personas capaces y solventes acepten ser administradores o directores, de derecho como de hecho. Quien tome ese reto, deberá conocer claramente cuáles son los alcances de sus responsabilidades.²⁶⁰

²⁵⁸ FERREIRA, Héctor. pág. 202-211. op.cit. pág.129.

²⁵⁹ LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. Responsabilidad de los Administradores de Hecho... op.cit. pág. 128.

²⁶⁰ XAVIER DE MELO, Eugenio. “Directores en problemas. Economía y mercado”, El País, Montevideo, 18 de mayo de 2009, p15, citado por LOPEZ RODRIGUEZ, Carlos. “Responsabilidad de los Administradores de Hecho por el déficit concursal en de Derecho Concursal Uruguayo”, en “Evaluación de la Ley de Sociedades Comerciales a 20 Años de su Promulgación”. Montevideo: FCU Año 2009, pág. 645

CAPÍTULO VII

RESPONSABILIDAD PENAL EN DELITOS ECONÓMICOS Y DE NEGOCIO

1. Contenido del Capítulo

En lo que respecta a la responsabilidad penal de los Directores y Socios de SA y SRL comenzaremos con una aproximación al derecho penal económico en donde explicaremos los delitos económicos. Luego abordaremos en primer término el tema de la responsabilidad penal de las personas jurídicas y su evolución para finalmente concentrarnos en la responsabilidad según los tipos societarios. Hablaremos con más profundidad sobre la Sociedad Anónima debido a que es el tipo social más utilizado. Por tal motivo nuestra legislación y reglamentación en materia económica incide fundamentalmente en este tipo social, y resulta ser la que se encuentra más vinculada al Derecho Penal Económico.

La normativa utilizada será la Ley 14095 de ilícitos económicos, El Código Penal, el Código Tributario específicamente para tratar el tema de defraudación tributaria y haremos una breve mención de la Ley 2230 (actualmente derogada), además de utilizar la Ley 16060 con la cual abordaremos el tema de la Inoponibilidad de la Persona jurídica.

Como primera aproximación del tema definiremos algunos conceptos claves en materia penal:

Concepto de **delito** de acuerdo al artículo 1 del Código Penal *“Es delito toda acción u omisión expresamente prevista por la ley penal. Para que ésta se considere tal, debe contener una norma y una sanción.”*

Régimen de **culpabilidad** contenido en el artículo 18 del Código Penal; *“Nadie puede ser castigado por un hecho que la ley prevé como delito, si no es intencional, ultraintencional o culposo, cometido además con conciencia y voluntad.*

El hecho se considera intencional, cuando el resultado se ajusta a la intención; ultraintencional cuando el resultado excede de la intención, siempre que tal resultado haya podido ser previsto; culpable, cuando con motivo de ejecutar un hecho, en sí mismo jurídicamente indiferente, se deriva un resultado que, pudiendo ser previsto, no lo fue, por imprudencia, impericia, negligencia o violación de leyes o reglamentos.”

2. Derecho Penal Económico

Derecho Penal Económico es una rama del Derecho Penal que cada vez más ha adquirido mayor importancia, y lo que busca es la *“prevención de la criminalidad económica”*²⁶¹, que es la delincuencia a través de las empresas (estructuras socio económicas).

Para Milton Cairoli *“se trata de un derecho especial donde se incluye todo lo que tiene que ver con la vida comercial y de la empresa”*.

En la actualidad, se han multiplicado las formas de delinquir y una de ellas es la *criminalidad económica*, cuando por medios ilícitos tratan de obtener ventajas fiscales y laborales, o creando pequeñas empresas que no cumplen con las obligaciones fiscales, ni los controles de producción ni las obligaciones de seguridad laboral.²⁶²

Esto también ha surgido por la burocratización del sistema económico, lo que estimula a la evasión impositiva, fraudes, corrupción de funcionarios públicos,

²⁶¹ PEREZ DEL VALLE en “Las insolvencias fraudulentas en la Ley patria” en “Ponencias del Curso de Posgrado de Derecho Penal Económico” cit. por CAIROLI MARTINEZ, Milton, Universidad de Montevideo Año 2008, pág. 50.

²⁶² CAIROLI MARTÍNEZ, Milton en “Las insolvencias fraudulentas en la Ley patria” en “Ponencias del Curso de Posgrado de Derecho Penal Económico” Universidad de Montevideo Año 2008, pág. 51.

logrando de esta forma que las normas de derecho penal económico tengan que ser revisadas continuamente.²⁶³

Además no debemos olvidar el lavado de activos, ya que muchas veces se construyen sociedades para dicho fin, que aparentan tener un fin lícito pero en realidad obtienen beneficios de la realización de actividades delictivas ocultando además, sus titulares reales.

Por lo tanto en materia de criminalidad empresarial podemos distinguir dos tipos de empresas²⁶⁴:

- 1- Las empresas criminales o delictivas que se constituyen con la finalidad de delinquir.
- 2- Y los delitos en el marco del giro de la empresa, donde hay una empresa legalmente constituida con fines legítimos, pero que en el transcurso de su actividad comete alguna infracción penal como por ejemplo: defraudación tributaria, contrabando, etc.

En este último tiempo y luego de los conocidos casos de defraudación realizados por importantes banqueros y altos funcionarios, se ratificó la necesidad de establecer penas más severas para quienes cometen los delitos económicos. Muchos de estos delitos se dicen que son *pluriofensivos* (porque atentan contra la economía pública y contra la propiedad) o incluso en otras legislaciones se los ha ubicado dentro de otro bien jurídico por ejemplo la estafa o la usura.²⁶⁵

Este tipo de delitos pueden producir daños muy graves que puede afectar a muchas personas, pudiendo provocar hasta una caída del sistema financiero de un país.

²⁶³ CAIROLI MARTÍNEZ, Milton, op.cit. pág. 132.

²⁶⁴ LANGON CUÑARRO, Miguel “Introducción al Derecho Penal Económico” en “Ponencias del Curso de Posgrado de Derecho Penal Económico” Universidad de Montevideo Año 2008, pág. 9.

²⁶⁵ Artículo 7 de la Ley 14095 del 17 de noviembre de 1972 “El que se hiciera dar o prometer por la prestación de dinero, intereses o compensaciones en dinero por cualquier concepto que superen las tasas fijadas como máximas por el Banco Central del Uruguay”.

2.1. Autoría, Coautoría y Participación

En materia penal es importante establecer claramente quienes son los que han participado en la consecución del delito de manera de entender quienes son responsables penalmente.

El Código Penal en el capítulo II “Del concurso de delincuentes” define estos conceptos y establece que los responsables del delito serán además del autor, aquellos que lo hayan ejecutado intencionalmente, tanto sea en calidad de autores como cómplices. Y en su inciso 2º agrega que en los delitos culpables, cada uno va a responder por su propio hecho.

Asimismo los artículo 60 al 62 definen los conceptos de autores, coautores y cómplices:

“Se consideran **autores**:

1. *Los que ejecutan los actos consumativos del delito.*
2. *Los que determinan a personas no imputables o no punibles a cometer el delito.*

Se consideran **coautores**:

1. *Los que fuera del caso comprendido en el inciso 2º del artículo anterior, determinan a otros a cometer el delito.*
2. *Los funcionarios públicos que, obligados a impedir, esclarecer o penar el delito, hubiesen, antes de la ejecución y para decidirla prometido encubrirlo.*
3. *Los que cooperan directamente, en el período de la consumación.*
4. *Los que cooperan a la realización, sea en la faz preparatoria, sea en la faz ejecutiva, por un acto sin el cual el delito no se hubiera podido cometer.*

*Son **cómplices** lo que, no hallándose comprendidos en los artículos precedentes, cooperan moral o materialmente al delito por hechos anteriores o simultáneos a la ejecución, pero extraños y previos a la consumación“.*

Actualmente, donde la vida económica se encuentra regida por organizaciones empresariales muy grandes, se plantea la problemática para establecer la autoría, coautoría o participación en los delitos económicos. Este problema de imputación personal se ha tratado de resolver con la técnica del Disregard (la cual será comentada en detalle más adelante) para establecer quiénes son realmente los responsables de las decisiones.

Gonzalo Fernández establecía con respecto al Disregard que con esta técnica no se trataba de innovar el sistema de responsabilidad, sino de apelar a los recursos del derecho penal para evitar la impunidad de los delincuentes empresariales.

2.1.1 Autoría Mediata, Omisión y Actuación en lugar de otro

En primer lugar, se debe destacar el instituto de **la autoría mediata** que funciona cuando el ejecutor ignora el significado criminal de su conducta, ya que si conociera los resultados de los mismos, se convertiría en autor principal, mientras que el mandante revistaría penalmente como instigador.²⁶⁶ Según la opinión del Dr. Langon en la mayoría de los casos hay autoría y coautoría y no autoría mediata, quedando por resolver si es posible atribuir autoría por una tercera vía, esto es, por imputación de comisión, haciendo responsable al sujeto no por lo que hizo, sino por lo que dejó de hacer.

Otro mecanismo es el de la responsabilidad por **omisión**, que implica responsabilizar por hecho ajeno a un sujeto con posición de garante, emergente de su nivel jerárquico funcional dentro de los cuadros societarios,

²⁶⁶ FERNANDEZ, Gonzalo. “Régimen Penal de las Sociedades Anónimas” en Cursillo de Derecho Penal Económico, Montevideo: FDCS, 1990, pág. 124 a 125.

que tiene el deber de actuar para evitar el resultado y romper la secuencia causal desatada por sus subalternos.²⁶⁷

Existe un caso en España sobre el aceite de colza donde se trató el tema de la responsabilidad de los directivos ya que no sabían que se estaba haciendo una adulteración del aceite. Tenían como subordinado a el hermano del Director de la empresa, que era además, socio administrador y jefe de la fábrica. Esta persona fue en primera instancia absuelto por la sentencia que se dicto en Audiencia pero luego fue condenada por delito imprudente, en merito de la posición de garante que tenía, y al deber de actuar consecuente de la injerencia asumida, imputándosele delito imprudente de omisión.²⁶⁸

Por último, encontramos en el ámbito penal la figura de **actuar en lugar de otro**, mecanismo originariamente empleado para sustituir a los sujetos calificados que caracterizan los delitos especiales.²⁶⁹

Pero el tema de la imputación personal se dificulta cada vez más porque hoy en día en las actividades empresariales hay una tendencia a descentralizar las funciones donde los directores se encuentran cada vez más alejados de las actividades operativas de la empresa delegando responsabilidad a los mandos medios.

Este problema también aparece cuando se habla de criminalidad económica y se plantea que la misma se puede castigar por dos razones²⁷⁰:

- 1- Lesionar un bien jurídico (desvalor del resultado), en cuyo caso se funda el sistema penal sobre bases objetivas o,

²⁶⁷ FERNANDEZ, Gonzalo op.cit. Maurach, Tomo II, pág. 164; Eduardo NOVOA MONREAL, Fundamentos de los delitos de omisión, Depalma, Buenos Aires, 1894, págs. 120-122, en “Régimen Penal de Sociedades Anónimas” en Cursillo de Derecho Penal Económico, Montevideo: FDCS, 1990.

²⁶⁸ LANGON CUÑARRO, Miguel, op.cit. pág. 133.

²⁶⁹ FERNANDEZ, Gonzalo. “Régimen Penal de Sociedades”...op.cit. pág. 135.

²⁷⁰ LANGON CUÑARRO, Miguel, op.cit. pág. 133.

2- Quebrantar una norma (desvalor de acción), que lo funda en bases objetivas relativas a la desafección del individuo respecto de aquella.

Cuando hablamos de bien jurídico nos referimos al bien jurídico tutelado que sería la propiedad de la sociedad, los accionistas y los acreedores que sería entonces el patrimonio. Este bien jurídico tutelado es el segundo más importante después del bien jurídico vida, el cual el Código Penal ampara en forma fundamental.

Habitualmente lo que sucede en las empresas y los ilícitos económicos, es que las mismas no actúan al margen de la ley, sino que actúan como organizaciones formales que en principio son lícitas, y las actividades no son enteramente criminales. Esto dificulta el ámbito de aplicación de la teoría y frente a estas dificultades, se hace responder como autores a los ejecutores (que serían meros subordinados) y como coautores a los inductores (como los jefes y administradores). Lo que ha llevado al ordenamiento jurídico a reaccionar de tres formas²⁷¹:

- Creando figuras autónomas (como el lavado de activos donde conductas post delictuales aparecen como delitos, con la consiguiente extensión de las responsabilidades penales) que quiere llegar a los profesionales universitarios como abogados, contadores y escribanos, asesores de empresas.
- Imponiendo sub tipos agravados por la calidad de jefe o director y;
- Modificando las normas sobre coautoría.²⁷² (lo que para el Dr. Langon sería indispensable si se quiere castigar a los jefes como autores).

²⁷¹ LANGON CUÑARRO, Miguel, op.cit. pág. 133.

²⁷² FARALDO, Patricia, cit. por el Dr. Miguel Langon Cuñarro en “Ponencias del Curso de Posgrado de Derecho Penal Económico” Universidad de Montevideo Año 2008, pág. 19.

2.2. Delitos Económicos

Dentro de los delitos económicos encontramos:

- 1- Quiebra fraudulenta
- 2- Insolvencia fraudulenta
- 3- Insolvencia societaria fraudulenta
- 4- Delitos cometidos en las Sociedades Anónimas
- 5- Defraudación tributaria

2.2.1. Quiebra Fraudulenta

La *quiebra* se encontraba definida en el Artículo 1572 del Código de Comercio como “*el estado en que se encuentra todo comerciante que ha cesado en el pago corriente de sus obligaciones mercantiles.*”

Actualmente con la Nueva Ley de Concurso y de Reorganización Empresarial N° 18378 no existe más la quiebra, que fue comentado en el capítulo correspondiente a este tema.

2.2.2. Insolvencia Fraudulenta

Con respecto a la insolvencia fraudulenta se dice que es la insolvencia punible en la que incurren los deudores civiles que se constituyen voluntariamente en un estado de incapacidad para solventar sus deudas. No tiene por qué haber cesado en sus pagos, sino simplemente haber incurrido fraudulentamente, en una situación en la que el pasivo rebasa el activo en su patrimonio.²⁷³

²⁷³ CAIROLI MARTINEZ, Milton, pág. 53, op.cit. pág. 133.

Además, las maniobras fraudulentas efectuadas por parte del deudor pueden ser materializadas en el hecho de ocultar bienes de valor patrimonial, simular enajenaciones o créditos, o bien por la actitud sospechosa de viajar al exterior sin dejar representante o bienes suficientes a la vista, todo lo cual revela el propósito de defraudar las expectativas de cobro de los acreedores.²⁷⁴

No obstante, la Ley 18378 define, de acuerdo el criterio legal, la insolvencia como la cesación de pagos por parte del deudor.

Este delito es también un delito *pluriofensivo*.

El Artículo 255 del Código Penal establece que:

“El deudor civil que, para substraerse al pago de sus obligaciones, ocultara sus bienes, simulara enajenaciones o créditos, se trasladara al extranjero o se ocultare sin dejar persona que lo represente, o bienes a la vista en cantidad suficiente para responder al pago de sus deudas, será castigado con pena de tres meses de prisión a tres años de penitenciaría.

La acción penal no podrá ser ejercitada sino a denuncia de parte, y sólo en el caso de que la insolvencia del deudor resulte comprobada por actos infructuosos de ejecución en la vía civil.”

2.2.3. Insolvencia Societaria Fraudulenta

La Insolvencia Societaria Fraudulenta se encuentra prevista en el Artículo 5 de la Ley 14095 de ilícitos económicos, y se le conoce también como “vaciamiento de empresa”. Al igual que la insolvencia fraudulenta es un delito pluriofensivo porque atenta contra la economía pública y también contra la propiedad de los acreedores que se ven perjudicados como consecuencia de la insolvencia.

²⁷⁴ PREZA RESTUCCIA, Dardo, en “Delitos Económicos”, Editorial B de F, Montevideo, Año 2004 pág. 25.

En este caso el sujeto pasivo sería la sociedad en su conjunto porque atenta contra toda la economía y los acreedores de la empresa. Mientras que el sujeto activo serían los administradores o directores de la sociedad.

El Artículo 5 de la Ley 14095 establece:

“El que para procurarse un provecho injusto, para sí o para otro, ocultara, disimulara o hiciese desaparecer, parcial o totalmente, el patrimonio de una empresa en perjuicio de un tercero, será castigado con pena de doce meses de prisión a diez años de penitenciaría.”

La expresión “el que” debe interpretarse que son los agentes del delito, y son los responsables de la sociedad que se pretende hacer aparecer como insolvente. Por lo que serán responsables de los actos delictivos las autoridades de la sociedad.²⁷⁵

Del presente artículo también podemos extraer que cuando habla de **ocultar el patrimonio** se refiere al patrimonio de la empresa. Establece que la ocultación puede ser total o parcial, esta última se da cuando se ocultan algunas unidades que integran ese patrimonio.²⁷⁶

Disimular el patrimonio, hace referencia a las maniobras que se pueden hacer para disminuir el activo o aumentar el pasivo como por ejemplo fingir vender para constituirse en insolventes, o firmar papeles comerciales como vales, conformes o ceder créditos o derechos.²⁷⁷

Finalmente cuando hace referencia a **desaparecer el patrimonio**, significa suprimirlo por ejemplo incendiar la empresa como si fuera accidental o cualquier otro tipo de situaciones similares que provoquen la desaparición del patrimonio para no pagar las obligaciones. En este caso la referencia subjetiva sería el querer procurarse un provecho injusto para sí o para otro. Sería

²⁷⁵ PREZA RESTUCCIA, Dardo, pág. 27, op.cit. pág. 139.

²⁷⁶ CAIROLI MARTÍNEZ, Milton, pág. 54, op.cit. pág. 132.

²⁷⁷ *Ibidem*.

entonces perjudicar económicamente a un tercero que puede ser un particular, una empresa o el Estado. Como referencia objetiva sería la empresa.²⁷⁸

2.2.4. Delitos cometidos en las Sociedades Anónimas

Es de conocimiento público que las sociedades anónimas son el tipo social más utilizado en la actualidad, y a su vez se pueden prestar para ser utilizadas para la consecución de fines ilícitos. Es importante destacar que así como sucede en las sociedades anónimas también pueden suceder en otros tipos sociales como las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades cooperativas pero con la diferencia que la legislación tiene escasos textos sobre responsabilidades y contralores que le sean aplicables.²⁷⁹

De todos modos, la Sociedad Anónima resulta ser un instrumento fundamental para la economía de nuestro país, ya que cumple la función de crear riquezas que favorecen a toda la sociedad. Pero para que dicha función sea debidamente cumplida, es necesario el dictado de normas de carácter preventivo y represivo que regulen la actividad y sancionen las conductas ilícitas.²⁸⁰

El Artículo 76 de la Ley 2230 del 2 de junio de 1893 que se encuentra actualmente derogado establecía lo siguiente:

“Los directores y administradores de SA que cometan fraude, simulación, infracción de estatutos o de una ley cualquiera de orden público, sufrirán la pena señalada en los artículos 272 y 274 del Código Penal para los quebrados fraudulentos”.

Lo que quería decir este artículo era que cuando una sociedad anónima ha debido ser liquidada a consecuencia de fraudes, simulaciones o infracción a la

²⁷⁸ CAIROLI MARTÍNEZ, Milton, pág. 54, op.cit. pág. 132.

²⁷⁹ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Las Sociedades Anónimas y sus Administradores en la Ley 14095 – Ilícitos Económicos”. Montevideo Año 1973.

²⁸⁰ *Ibidem*.

ley o a los estatutos, serán castigados como quebrados fraudulentos los directores y administradores que hayan cometido los hechos.

Como primera observación, este artículo se remitía a los artículos 272 y 274 del Código Penal de 1889 que se encuentra derogado por el Código Penal vigente de 1934, además de haber sido derogado específicamente el artículo 76 por la Ley 18411 en octubre de 2008 al igual que los artículos 42 a 44. Así mismo, los artículos 13 a 41 y 45 a 75 fueron derogados por la LCRE.

Este artículo, si se analiza aisladamente no describe ninguna conducta humana, (salvo que pueda referirse a la situación de liquidación de la sociedad anónima, en cuyo caso estaríamos en presencia inequívoca de una condición de punibilidad). En efecto ni el “fraude”, ni la “simulación”, son, en sí mismas, conductas típicas, sino en todo caso, medios para llegar a determinados fines y en lo que refiere a la “violación” de “estatutos” o de “leyes de orden público”, el tipo es tan amplio que carece de concreción, o sea que, no se trata solo de un tipo penal abierto, sino de un tipo carente de conducta típica.²⁸¹

Como el presente artículo 76 no se encuentra vigente la solución sería aplicar el delito de insolvencia societaria fraudulenta, porque el único tipo descrito en la Ley de S.A. como verdadera “conducta” original es el de la suposición de capitales ilícitos en anuncios y prospectos sociales, para atraer suscripciones de acciones, que queda atrapado en el tipo penal de la Ley 14095.²⁸²

De acuerdo a lo anterior, la suposición de capitales ilícitos en los anuncios y prospectos sociales significa en hacer aparentar en los prospectos un capital mucho más considerable del que la sociedad realmente tenga²⁸³. O sea que, puede ser una variante de la simulación (aumentos de capitales aparentes,

²⁸¹ LANGON CUÑARRO, Miguel, “El delito de Asociación para Delinquir y el Régimen de Concurso con los Delitos Societarios”, Texto de la Conferencia dictada a requerimiento del Ministerio Público, en la sede de la Asociación de Fiscales, el jueves 5.12.2002. Publicado en *Criminología y Derecho penal*, t. I, libro en coautoría con Germán Aller, Montevideo, Del Foro, 2006, pp. 75-96. Descargado el 5 de noviembre de 2010 de <http://www.fder.edu.uy/contenido/penal/pdf/langon-asociacion.pdf>.

²⁸² CAIROLI MARTINEZ, Milton, pág. 57, op.cit. pág. 132.

²⁸³ FERNANDEZ, Gonzalo, “Derecho Penal de las Sociedades Anónimas”, ed. Amalio Fernández Año 1983, pág. 145

ocultar contabilidad, aparentar capitales o sociedades fantasmas) que consiste en un engaño al público mediante la ostentación de capital que no existe.²⁸⁴

En este caso, los sujetos activos serían los directores y administradores de la S.A. mientras que el sujeto pasivo sería la sociedad anónima, los socios accionistas y los terceros acreedores, además de toda la sociedad como titular de la Economía pública.

2.2.5. Defraudación Tributaria

El delito de defraudación tributaria se encuentra previsto en el artículo 110 del Código Tributario que establece lo siguiente:

“El que, directamente o por interpuesta persona, procediera con engaño con el fin de obtener, para sí o para un tercero, un provecho indebido a expensas de los derechos del Estado a la percepción de sus tributos, será castigado con seis meses de prisión a seis años de penitenciaría.

Este delito se perseguirá a denuncia de la Administración Tributaria, mediando resolución fundada.”

En este caso el sujeto activo del delito serán tanto directores como administradores, socios de acuerdo al tipo de sociedad. El sujeto pasivo sería el Estado que en definitiva es la sociedad en su conjunto que ven afectada las finanzas públicas y por ende la satisfacción de las necesidades colectivas por una conducta que afecta la recaudación de los tributos, por lo tanto el bien jurídico tutelado sería el derecho de la Administración Tributaria de recaudar los tributos.

Se trata de un “delito de peligro” (cuando el bien jurídico es amenazado ya sea por una acción u omisión, causando un daño o peligro inminente, determinado y grave) donde la conducta típica sancionada por el legislador es la de

²⁸⁴ Ibidem.

proceder con engaño con el fin de obtener un provecho indebido induciendo a error a la Administración, sin perjuicio de que este beneficio se obtenga o no.²⁸⁵

El engaño debe ser idóneo para que induzca a error a la Administración, pero no se considera que sean engaño todas las ocultaciones que no sean verdaderamente un engaño, quedando afuera de ellas varias de las presunciones legales de defraudación que están previstas en el Artículo 96 del Código Tributario.²⁸⁶

Langon manifiesta: *“...que no se trata de introducir a error a cualquiera sino a la propia Administración Tributaria, que tiene experiencia en esto y entiendo que debe tratarse de por lo menos un engaño idóneo, no cualquiera, sin necesidad de que siempre sea una estratagema o engaño artificioso. Por esa razón la simple ocultación no sirve”*.

Esto significa que no es una simple omisión, sino que se trata de una actitud del agente de querer engañar a la Administración y es diferente de la situación donde se elude al tributo no pagándolo.²⁸⁷

Artículo 96. (Defraudación).- *Defraudación es todo acto fraudulento realizado con la intención de obtener para sí o para un tercero, un enriquecimiento indebido, a expensas de los derechos del Estado a la percepción de los tributos.*

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

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

²⁸⁵ OTEGUI, María Laura. op.cit. pág. 54.

²⁸⁶ CAIROLI MARTINEZ, Milton, pág. 58, op.cit. pág. 132.

²⁸⁷ Ibidem.

- A) *Contradicción evidente entre las declaraciones juradas presentadas y la documentación en base a la cual deben ser formuladas aquéllas.*
- B) *Manifiesta disconformidad entre las normas y la aplicación que de las mismas se haga al determinar el tributo o al producir las informaciones ante la Administración.*
- C) *Exclusión de bienes que implique una disminución de la materia imponible.*
- D) *Informaciones inexactas que disminuyan el importe del crédito fiscal.*
- E) *Incumplimiento de la obligación de llevar o exhibir libros y documentación, o existencia de dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con distintos asientos.*
- F) *Omisión de extender la documentación requerida por la ley o el reglamento con fines de control.*
- G) *Declarar, admitir o hacer valer ante la Administración formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados.*
- H) *Omitir la versión de las retenciones efectuadas.*
- I) *Omisión de denunciar los hechos previstos en la ley como generadores de tributos y de efectuar las inscripciones en los registros correspondientes.*

Será sancionada con una multa de una a quince veces el monto del tributo que se haya defraudado o pretendido defraudar.

La graduación de la sanción deberá hacerse por resolución fundada y de acuerdo a las circunstancias de cada caso.

Pero es importante aclarar, que el valor de estas presunciones es totalmente relativo según lo que establece Cairoli, porque dice que además hay que determinar si el autor actuó con dolo.

Además el Artículo 112 del Código Tributario establece que *“cuando el delito establecido [artículo 110](#) fuere cometido en beneficio de uno de los entes previstos en el [artículo 17, numeral 2º del Código Tributario](#) en el las penas se aplicarán a las personas físicas que efectivamente hubieran participado en los hechos, atendiendo a las características de su participación, según las reglas del Concurso de delincuentes”*.

Cuando el presente Artículo habla de entes previstos en el Artículo 17 se refiere a las personas jurídicas y entes que tengan la calidad de sujeto de derecho.

Por lo tanto lo que manifiesta el Artículo 112 es que se pena a la persona física que participó de los hechos, y en el caso de las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada serán los directores o socios que hayan participado.

2.3. La Ley 14095 de Ilícitos Económicos

La Ley 14095 del 17 de noviembre de 1972 tipifica seis delitos económicos (agios cambiario, negocio ilegal de divisas, fraude en actos de comercio exterior, insolvencia fraudulenta, omisión de funcionarios en denunciar delitos económicos y la usura) algunos de los cuales se cometen fundamentalmente por sociedades anónimas porque por lo general, los negocios de cambio, comercio exterior, son negocios que se manejan frecuentemente bajo este tipo societario.²⁸⁸

En esta época, en la década del ´70, había un fuerte enfrentamiento ideológico en el cual existía una lucha armada donde el Estado se había vuelto cada vez

²⁸⁸ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Las Sociedades Anónimas...op.cit. pág. 141.

más proteccionista y represor, por lo que fue propicio para una ley que regulara todo el sistema cambiario y económico en general.²⁸⁹

Pero según lo que manifiesta el Dr. Dardo Preza este intervencionismo estatal ya ha perdido su rol y la tendencia económica que actualmente estamos atravesando ha dejado vacías de contenido a múltiples figuras penales que no existían en los ´70. Esto demuestra que la mayor parte de las figuras penales descriptas en esta ley carecen hoy de toda significación penal.²⁹⁰

El primer inciso del artículo 12 de la presente Ley establece lo siguiente:

“Cuando en los delitos tipificados por esta ley se encuentren implicados como autores, coautores o cómplices, personas jurídicas, los Directores, Síndicos o Administradores de las mismas, serán también considerados en ese carácter, según las circunstancias del caso”.

Además establece que aquellos Directores, Síndicos o Administradores que hayan dejado constancia en actas de su voto negativo a los actos incriminados o prueben de manera fehaciente su oposición a los mismos o resulte que no tuvieron conocimiento de los hechos ni intervención en ellos, podrán liberarse de responsabilidad.²⁹¹

Luego el presente artículo dispone:

“Decretado el procesamiento de cualquier Director, Síndico o Administrador de una persona jurídica por los delitos tipificados en esta ley, quedará automáticamente suspendido en sus funciones. En caso de sentencia condenatoria, el Juez de la causa deberá expedirse además sobre la inhabilitación para ejercer dicho tipo de funciones en personas jurídicas, pudiendo establecerla por un término de seis meses a cinco años, con descuento de la suspensión preventiva sufrida.”

²⁸⁹ GALAIN PALERMO, Pablo, “Los Delitos Económicos” cit. en “Delitos Económicos”, Dardo Preza Restuccia, op.cit. pág. 140.

²⁹⁰ PREZA RESTUCCIA, Dardo, op.cit. pág. 139.

²⁹¹ OTEGUI, María Laura, op.cit. pág. 54.

Si la persona jurídica es autor del delito, serán considerados autores sus administradores y síndicos; si la persona jurídica es coautor del delito, los administradores y síndicos serán considerados coautores; si la persona jurídica es cómplice, los administradores y síndicos serán considerados como cómplices.²⁹²

Por lo tanto se admite la autoría, coautoría o complicidad de las personas jurídicas en los delitos tipificados por esta ley. Se establece la posibilidad de atribuir a las personas jurídicas la ejecución de hechos consumativos de un delito, o la cooperación en su consumación o en su preparación como coautor o como cómplice, aunque no se crea una sanción específica para ellas.²⁹³

Entonces, por el otro lado se responsabiliza penalmente a los Directores, Síndicos o Administradores y por el otro a las personas jurídicas, esto demuestra que el texto tiene un doble contenido.

De todas formas más adelante veremos que no se puede penar a las personas jurídicas debido a que las mismas carecen de capacidad para aplicarles culpa.

3. La Persona Jurídica y su evolución en la aplicación de responsabilidad

3.1 Antecedentes

Desde el siglo XIV hasta aproximadamente la Revolución Francesa las personas jurídicas fueron responsables penalmente. Luego durante el siglo XIX ni la doctrina ni la jurisprudencia le prestó atención a este tema, por lo que durante el siglo XX se continuó con esa indiferencia por mucho tiempo. En 1976 en Holanda y en 1994 en Francia se modifican sus Códigos Penales reconociendo la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Así se continuó en Suiza, Dinamarca, Portugal, Finlandia, Noruega y Japón, luego otros sistemas como Alemania, Italia y más recientemente España imponen

²⁹² RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. “Las Sociedades Anónimas”...pág. 50, op.cit. pág. 141.

²⁹³ *Ibidem*.

algunas sanciones económicas contra las personas jurídicas. Después del Caso Enron en Estados Unidos se comenzó con una tendencia de castigar más duramente a los directivos.²⁹⁴

Para el caso de las sociedades anónimas, frente al anonimato y el desinterés de los accionistas, fueron adquiriendo relevancia los administradores o directores. Ellos actúan en la práctica con todos los poderes; son los conductores de los negocios sociales, promovidos según su entender y por su sola decisión, sin tener generalmente frenos dado que en la asamblea de accionistas siempre tienen una mayoría adicta frente al desinterés general del accionariado.²⁹⁵

Así lo entendió el legislador, y a raíz de ello se resolvió otorgarle mayor responsabilidad de manera que quede acorde a sus poderes.²⁹⁶

Según señala el Prof. Dr. Milton Cairoli Martínez que “...en nuestro país, los tipos penales son bastante antiguos, y no existe una verdadera política criminal (y la que existe esta más adecuada a nuestro Código Penal, ya que favorece más a nuestros tipos delictivos culposos de los dolosos) que tienda a reformar las viejas normas penales vigentes. Con la actual realidad, donde la delincuencia es la surgida en las empresas, casi siempre multinacionales, el Derecho Penal no sirve, es obsoleto y las soluciones para castigar estos comportamientos no están de acuerdo con lo que piensa la mayoría.”

3.2. La Responsabilidad de la Persona Jurídica

La persona jurídica obstaculiza la aplicación de las normas penales desde diversos puntos de vista. Imputar responsabilidad penal a los ideólogos de la maniobra delictiva es realmente dificultoso y vale para las hipótesis de delitos

²⁹⁴ EUROPEUS, MONTAÑO, Pedro J, “Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas”, en “Introducción al Derecho Penal Económico”, LANGON CUÑARRO Miguel, Ponencias al Curso de Posgrado de Derecho Penal Económico Universidad de Montevideo Año 2008, pág. 25 a 41.

²⁹⁵ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri, “Responsabilidad Penal en las Sociedades Anónimas”, Montevideo Año 1973 pág. 10

²⁹⁶ *Ibidem*.

comunes realizados a través de una sociedad comercial, así como también, para los supuestos de delitos societarios “stricto sensu” (en el sentido estricto), donde el sujeto calificado reclamado por el tipo legal (director, administrador, etc.), no resulta ser el protagonista del hecho delictual.²⁹⁷

Cuando hablamos de sujeto activo nos referimos a los que pueden ser los agentes de delito²⁹⁸, hablamos de directores o administradores en el caso de sociedades anónimas, aquellas personas designadas por asamblea de accionistas para dirigir a la sociedad.²⁹⁹

En este sentido podemos ver que por un lado las normas penales refieren a personas humanas pero por el otro, cuando ciertos tipos penales se refieren a un sujeto activo, surge ahí el problema de no poder llegar a las personas físicas que se encuentran atrás de esa estructura, porque a éstas les falta la o las condiciones exigidas por la Ley.³⁰⁰

El criminólogo norteamericano Edwin Sutherland había constatado en su país, que en las tres o cuatro décadas anteriores los tribunales habían resuelto que las corporaciones no podían cometer delitos. Los argumentos para tal resolución habían sido los siguientes³⁰¹:

- 1- La corporación es un artefacto legislativo y, como no tiene mente ni alma, no puede tener intención criminal ni cometer delito.*
- 2- Como una corporación no está autorizada para cometer actos ilegales de ninguna índole, tampoco sus agentes lo están; por lo tanto, si lo hacen, delinquen los agentes como personas individuales capaces de culpabilidad, pero no como representantes de la corporación.*

²⁹⁷ FERNANDEZ, Gonzalo, op.cit. pág. 135.

²⁹⁸ CAMAÑO, Rosa “Tratado de los delitos” en “Responsabilidad Penal en las Sociedades Anónimas”, RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri. Montevideo Año 1973 Pág. 31

²⁹⁹ RODRIGUEZ OLIVERA, Nuri, “Responsabilidad Penal”...pág.31 op.cit. pág. 149.

³⁰⁰ EUROPEUS, MONTAÑO, Pedro J. op.cit. pág.149.

³⁰¹ ALLER, Germán. “Estudio acerca de la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en “Responsabilidad de administradores y socios de sociedades comerciales” coordinado por Ferrer Montenegro Alicia y Caffera Gerardo, Montevideo: FCU Año 2006 pág. 15.

3- *Salvo algunas excepciones, las penas a aplicar a las corporaciones son de multa, que significan daño del accionista en vez de los agentes, quienes son los verdaderos responsables directos de la violación de las leyes, y nos los accionistas que terminan siendo víctimas de unos y de otros.*

Luego, el mismo Edwin Sutherland escribió el libro titulado “White Collar Crime” (El delito de cuello blanco) donde ya se había empezado a sancionar penalmente a las empresas después de haberse revisado las argumentaciones anteriores. Manifiesta entonces, que los agentes de las empresas suelen delinquir pero utilizando a la empresa matriz (formalmente independiente) para succionar de esa manera a las subsidiarias.

La solución que se propuso para este tema fue que se tratara a la corporación sin tomar en cuenta la ubicación de la responsabilidad dentro de la unidad.³⁰²

Sutherland, continuó estudiando el crimen de las corporaciones y entendió que los delincuentes que se encontraban recluidos eran mayoritariamente pertenecientes a estratos más bajos de la sociedad, a pesar de que ciertos delitos contra la propiedad eran cometidos por empresarios de niveles altos. Los criminólogos de su época pensaban que la pobreza era una de las consecuencias de la criminalidad y no habían tomado en cuenta a los “hombres de negocio”.

A continuación citaremos un extracto de un diario de nuestro país donde se plasma la misma idea que Sutherland tenía sobre los empresarios de altos niveles sociales:

“...Para los delincuentes de cuello duro y guante blanco, el castigo previsto por las leyes es sensiblemente menor que los que merecen los de cuello raído y manos sucias. Esto es así porque el sistema de valores predominante en la

³⁰² SUTHERLAND, Edwin, “White Collar Crime” cita en “Estudio acerca de la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, ALLER, Germán en “Responsabilidad de administradores y socios de sociedades comerciales” coordinado por Ferrer Montenegro Alicia y Caffera Gerardo, Montevideo: FCU Año 2006 pág. 16.

sociedad condena la violencia al tiempo que ve con indulgencia los pulcros ilícitos intangibles.

Por otra parte, quienes se dedican a actividades financieras han cursado estudios y conocen al dedillo los vericuetos de su actividad así como la manera de trampear la ley. Suelen tener la posibilidad de contratar asesores que los ayuden a manipular de tal manera las leyes que sus actividades estén siempre en la difusa frontera entre lo lícito y lo ilícito...”.³⁰³

La posición de Sutherland puede ser cuestionable, pero no se niega la responsabilidad penal de la empresa. Por su parte Cairoli considera que para poder responsabilizar penalmente a la persona jurídica habría que modificar la definición legal del delito y el principio de culpabilidad en virtud de que el delito se sustenta en la imputabilidad, la culpabilidad y la responsabilidad pensadas en función del individuo³⁰⁴, debido a que los tipos penales, como la culpabilidad³⁰⁵, se refiere a los hombres.

Es por ello que se dice que la persona jurídica resulta ser un obstáculo para aplicar las normas penales, en donde encontramos el principio de “*Societas delinquere non protest*” (las sociedades no pueden delinquir) porque en realidad existen en la vida jurídica, sin embargo no lo están en la vida real, porque no tienen capacidad de acción, por poseer una incapacidad de culpabilidad, de pena, y por no estar sujetas a las medidas de seguridad que nuestro Código implementa en estos casos.³⁰⁶

³⁰³ Extraído de <http://www.larepublica.com.uy/editorial/88300-adequar-la-legislacion-para-combatir-los-delitos-economicos> 8 de agosto del 2002 Año 11 – N°911 descargado el 25 de setiembre de 2010.

³⁰⁴ CAIROLI, Milton, “El Derecho penal uruguayo y las nuevas tendencias dogmático penales”, Montevideo: FCU 2000, pág. 161, en ALLER, Germán. “Estudio acerca de la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en “Responsabilidad de administradores y socios de sociedades comerciales” coordinado por Ferrer Montenegro Alicia y Caffera Gerardo, Montevideo: FCU Año 2006 pág. 17.

³⁰⁵ Culpabilidad definida en Art. 19 CPU “...El resultado que no se quiso, pero que se previó, se considera intencional, el daño que se previó como imposible se considera culpable. En ningún caso podrá castigarse por un resultado antijurídico, distinto o más grave que el querido, que no haya podido ser previsto por el agente.”

³⁰⁶ EUROPEUS, MONTAÑO, Pedro op.cit. pág.149.

Por su parte Klaus Tiedemann sostiene que la persona jurídica no es una ficción sino una realidad social y que no le falta capacidad de actuar porque lo hace a través de sus órganos.³⁰⁷ Pero no se soluciona el problema, porque a la persona jurídica no se le puede establecer una pena ya que carece de capacidad de culpa, en todo caso solo es posible aplicarle una multa.

Muchas fueron las teorías y los autores que opinaron respecto a este tema, así como las discusiones al respecto. Pero para resolver esta cuestión en el ámbito legal existe la técnica (la cual ya la hemos referido anteriormente) denominada “Levantamiento del Velo Societario” o “Teoría del Disregard”, para lograr ver quiénes son los que en realidad están detrás de la persona jurídica, son los verdaderos responsables de decisiones y que además son los responsables ante el Estado y la sociedad en su conjunto. Esto demuestra la necesidad de castigar a las personas físicas que utilizan de forma abusiva a las estructuras empresariales para realizar acciones de naturaleza criminal, los cuales son denominados “delincuentes empresariales”.

3.3. Responsabilidad de los Directores y Administradores de Sociedades Anónimas

En las sociedades anónimas no interesan las condiciones personales de los socios. Sus vicisitudes no afectan a la sociedad. Como contrapartida necesaria de esta característica, se puede comprobar la personalización de la sociedad anónima a través de la figura de los administradores.³⁰⁸

Por la estructura que tienen las sociedades anónimas permite la participación de muchas personas y sucede que en muchos casos los accionistas las utilizan como una forma de inversión en acciones para la obtención de dividendos. Esto ha provocado que se les entregue a los administradores el

³⁰⁷ TIEDEMANN, Klaus en “Poder Económico y Delito” en Estudio acerca de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, Germán Aller, en “Responsabilidad de Administradores y Socios de Sociedades Comerciales” coordinado por Ferrer Montenegro Alicia y Caffera Gerardo, Montevideo: FCU Año 2006 pág.19.

³⁰⁸ RODRIGUEZ Nuri, “Las Sociedades Anónimas”...op.cit. pág.141.

control de la sociedad para que dirijan los negocios sociales tanto a nivel externo como interno porque son ellos los que tienen conocimiento directo de las necesidades de la misma. De esta manera las asambleas quedan conformadas por una minoría organizada y actuante que por lo general se encuentra influida por los administradores.³⁰⁹

Es razonable entonces, que se cree un sistema de responsabilidad que se aplique personalmente a los directores y administradores ya que por el desinterés de los accionistas se les ha otorgado mucho poder con respecto al manejo de los negocios sociales desde todo punto de vista, civil, comercial, fiscal, administrativo, penal y penal económico.

Este régimen de responsabilidad es el que se encuentra previsto en la Ley 14095 (como se detallaba anteriormente en el artículo 12), donde los directores y administradores de las sociedades anónimas responden personalmente de las consecuencias de sus ilícitos.

3.4. Responsabilidad por Ilícitos Económicos de los administradores de sociedades de responsabilidad limitada

En este tipo societario la responsabilidad de los socios y administradores frente a terceros es limitada. Pero siempre y cuando se hayan cumplido todos los requisitos para su regular constitución. Ya que de lo contrario serán ilimitadamente responsables frente a terceros.³¹⁰

Generalmente, el administrador de este tipo de sociedades es también socio, por lo que actúa por la sociedad y la obliga en todo lo que tiene que ver al objeto social. En consecuencia, si comete un ilícito dentro del objeto social, vincula a la sociedad frente a terceros sin contraer responsabilidad personal frente a éstos.

³⁰⁹ RODRIGUEZ Nuri, “Las Sociedades Anónimas”... pág. 54-55, op.cit. pág. 141.

³¹⁰ Ibidem.

En el artículo 12 de la Ley 14095 como habíamos visto anteriormente, se consagra la responsabilidad personal de los administradores pero se omite regular la responsabilidad de los socios.

Esta omisión se justifica en materia penal, en que lo que interesa es la persona física que realiza material y moralmente los hechos que tipifican el delito. La Ley castiga a quienes consumen con conciencia y voluntad los hechos penados, prescindiendo de consideraciones respecto a si actuó por sí o por cuenta de terceros, en provecho propio o de terceros.³¹¹

4. Inoponibilidad de la Personalidad Jurídica

4.1. Concepto

Originalmente se lo conoce como *Teoría del Disregard* y nace en los países anglosajones. Principalmente fue originada en EEUU, luego paso a Inglaterra y al continente europeo. También se la puede denominar como “inoponibilidad”, “prescindencia” o “desconsideración”.

La función que tiene es evitar el abuso de derecho por parte de las personas jurídicas. Una definición doctrinaria de la Teoría de la “Inoponibilidad” de la Persona Jurídica sería según Nicolás Herrera “*es desconocer la persona jurídica de una sociedad comercial, en un caso concreto, para poder llegar a las personas físicas que están detrás de esa persona jurídica que se declara inoponible, llegando a la realidad económica subyacente, para aplicarle a esta realidad el derecho positivo que corresponda a ese caso concreto, a esa situación*”.³¹²

También se lo conoce como el Levantamiento del Velo Societario, lo que significa es que hacemos de cuenta que la persona jurídica no existe (por eso es que se dice corrimiento o levantamiento del velo) y miramos quien existe

³¹¹ RODRIGUEZ Nuri, “Las Sociedades Anónimas”... pág. 54-55, op.cit. pág. 141.

³¹² HERRERA, Nicolás. “Inoponibilidad de la Persona Jurídica” en La Nueva Ley de Sociedades, Cursillo realizado en la Facultad de Derecho, Montevideo 1989, pág. 85.

realmente detrás de ella. A partir de esa realidad es cuando se analiza que normas de derecho serán aplicadas.

Por lo tanto la persona jurídica en estos casos se utiliza de forma distorsionada a la finalidad por la cual fue creada (actividad comercial, industrial o prestación de servicios) para obtener otros fines pero obteniendo resultados prohibidos por el Derecho. De esta forma se puede cometer fraude causando daños a los socios o terceros, o provocando una violación al orden público o un fraude a la ley.

Entonces, es el propio Derecho en función del poder de control, quien debe autorizar a prescindir de su personalidad, penetrar en ella, sin ninguna preocupación ontológica sobre la entidad cuya existencia el derecho se limita a reconocer o discernir.³¹³

La responsabilidad jurídica de la sociedad comercial, ha sido objeto de estudio en todo el mundo, y hoy tiene una amplia importancia tanto a nivel legal como a nivel jurisprudencial, ya que se considera una herramienta muy útil la cual continuamente se está revisando. Al igual que en nuestro país este tema sigue estando muy presente en el ámbito judicial, y sobre todo a raíz de la crisis del sistema financiero en el 2002 donde existieron numerosas acciones en donde se utilizó este instituto de la inoponibilidad de la persona jurídica.³¹⁴

La inoponibilidad o la prescindencia pueden ser³¹⁵:

1. *Normativa*: la ley establece en determinada circunstancia y a determinados efectos la prescindencia y regula directamente las realidades internas.

Es el caso de las normas sobre conjuntos económicos del derecho tributario o de la seguridad social.

³¹³ GAGGERO, Eduardo, PEREZ IDIARTEGARAY, RIPPE, Siegbert. en “Análisis exegético de la Ley 16060: Sociedades Comerciales” Montevideo: FCU 1992 Volumen 1 pág. 167.

³¹⁴ RODRIGUEZ MASCARDI, Teresita y MONTENEGRO FERRER, Alicia, “Personalidad Jurídica de la Sociedad, su Inoponibilidad y el Inciso Tercero del Artículo 190 L.S.C” en Anuario de Derecho Comercial Tomo 12, Montevideo: FCU Año 2008.

³¹⁵ GAGGERO, Eduardo, PEREZ IDIARTEGARAY, RIPPE, Siegbert. op.cit.

2. *Jurisprudencial*: se prescinde en un juicio concreto de la personalidad haciendo el Juez la imputación y la aplicación de Derecho a la realidad subyacente sin que la sociedad pueda oponer su condición de persona jurídica, sujeto de derecho.

Pero se dice que en la doctrina moderna hay discrepancias de acuerdo a la necesidad de legislar sobre este tema ya que casi no hay normas al respecto en el Derecho Comparado.

El argumento que se da es el siguiente: *la admisión del instituto puede ser una fuente de arbitrariedad y de jurisprudencias vacilantes en cuanto todavía no se ha consolidado una base teórica o fundamentación dogmática firme. Además agregan que la mayoría de los casos pueden y han sido resueltos por los principios de simulación, falta de consentimiento, falta de causa, abuso de derecho, desviación de poder, o mediante acciones revocatorias o paulianas, o por aplicación de la teoría del negocio jurídico indirecto.*³¹⁶

Las causas para consagrar este instituto a pesar que las mismas fueron cuestionadas fueron las siguientes³¹⁷:

- 1) Por el manejo fraudulento que se estaba haciendo con las sociedades comerciales amparándose en su personalidad jurídica.
- 2) Se había advertido su uso por la jurisprudencia con base en otros principios jurídicos como el abuso del derecho (aunque a veces con bases no muy precisas)
- 3) Se quería delimitar su alcance con dos propósitos:
 - a- Evitar el uso indiscriminado del fraude
 - b- Evitar el uso abusivo del instituto, derivado de la ausencia de previsión normativa.

³¹⁶ GAGGERO, Eduardo, PEREZ IDIARTEGARAY, RIPPE, Siegbert, “Análisis exegético”...pág. 167 y 168, op.cit. pág.156.

³¹⁷ *Ibidem*.

En la Ley 16060 Sección XV Artículo 189 al 191 es donde se encuentra la normativa al respecto.

4.2. La Inoponibilidad en la Ley 16060

4.2.1 Causales

Artículo 189. (Procedencia).- *Podrá prescindirse de la personalidad jurídica de la sociedad, cuando ésta sea utilizada en fraude a la ley, para violar el orden público, o con fraude y en perjuicio de los derechos de los socios, accionistas o terceros.*

Se deberá probar fehacientemente la efectiva utilización de la sociedad comercial como instrumento legal para alcanzar los fines expresados.

Cuando la inoponibilidad se pretenda por vía de acción, se seguirán los trámites del juicio ordinario”.

En este artículo podemos ver que se utiliza la palabra “*prescindirse*”, en este caso el legislador la utiliza como sinónimo de inoponibilidad. De acuerdo a lo que establece Nicolás Herrera el legislador debió utilizar esta última debido a que la expresión “*prescindir de la personalidad jurídica* “ no tiene un alcance jurídico preciso, es tomado de la doctrina y de la jurisprudencia, y básicamente viene de los antecedentes anglosajones.³¹⁸

Luego el artículo establece las causales o presupuesto de hecho para que la personalidad jurídica sea declarada inoponible respecto de ciertas personas. Significa que en un juicio quien pide la inoponibilidad de la persona jurídica es la persona ante la cual la sociedad se declarara que no existe. O sea, que la personalidad jurídica no desaparece, solo no existe para la persona que establece el juicio, se limita al caso concreto.

A) *Fraude a la Ley*

³¹⁸ HERRERA, Nicolás. pág. 84. op.cit. pág. 155.

El fraude a la ley es uno de los primeros presupuestos que según Nuri Rodríguez Olivera puede ser definido como *“la situación que se plantea cuando se actúa de acuerdo con las normas jurídicas pero contrariando los fines para los cuales éstos se han dictado”*.³¹⁹

Para el Dr. Siegbert Rippe es *“todo acto que signifique eludir la aplicación de normas interpretativas y prohibitivas expresamente establecidas en el derecho”*.³²⁰

Nicolás Herrera utiliza dos ejemplos para explicar este concepto que fueron los mismos ejemplos que se utilizaron en la Comisión de Diputados en el momento de analizar estos artículos.

Uno de los ejemplos es cuando en un matrimonio sometido a sociedad conyugal sin separación de bienes, uno de los cónyuges decide empezar a colocar los bienes que adquiere, (por ejemplo un inmueble) dentro de una sociedad anónima. La sociedad anónima comparece, compra el inmueble, él es el titular de las acciones, las acciones son al portador. Por esa vía, llegado el momento de la disolución de la sociedad conyugal, puede hacerse imposible en la práctica que el otro cónyuge acceda a tener derecho sobre la parte de sus gananciales y en ese caso no habría problema de fondo como para pensar en aplicar esta teoría.³²¹

El segundo ejemplo se daría cuando se pone un inmueble en una sociedad anónima para que, en caso de que fallezca el verdadero titular, se pueda lograr distribuir las acciones de una forma predeterminada, distinta a la que establece la ley, y de esa forma violar normas imperativas en materia sucesoria.³²²

Por lo tanto de acuerdo a lo establecido en el artículo 189 de La Ley 16060, se organiza el instrumento societario para permitir que dos o más personas unan bienes y esfuerzos para realizar una actividad comercial. Si el instrumento

³¹⁹ Cit. En “De la Inoponibilidad de la Persona Jurídica” Análisis Exegético Montevideo: FCU 1992 Vol. 1pág. 171.

³²⁰ GAGGERO, Eduardo, PEREZ IDIARTEGARAY, RIPPE, Siegbert, Análisis exegético...pág. 171 op.cit.156.

³²¹ HERRERA, Nicolás, pág. 85 op.cit. pág. 155.

³²² Ibídem.

jurídico se utiliza por una persona con otros fines, como por ejemplo, el de limitar su responsabilidad personal para el ejercicio de actividades comerciales, se está cometiendo un fraude a la Ley.³²³

De acuerdo al enfoque de Nicolás Herrera, establece que cuando el fraude legal se logra a través de la persona jurídica estaríamos ante un “abuso al derecho de la personalidad jurídica”.³²⁴

B) *Violación al Orden Público*

La violación al orden público se produce según Nuri Rodríguez Olivera cuando mediante el negocio societario se vulneran normas de interés general. Para ello establece un ejemplo que es el siguiente: una persona constituye una S.A. para transferirles bienes y luego distribuir las acciones al portador entre cualesquiera persona vulnerando las legítimas para el caso de muerte.³²⁵

Asimismo, Nicolás Herrera sostiene que todo lo que pueda asimilarse a violación al orden público cae siempre indefectiblemente, en alguna medida, en un fraude a la ley o violación de una norma imperativa o que prohibía actuar.³²⁶

C) *Con fraude y en perjuicio de terceros*

Esta tercera condición consiste en la utilización fraudulenta de la persona jurídica en perjuicio de los socios, accionistas o terceros.

En este caso podrá ocurrir un fraude y perjuicio de los derechos de los socios, cuando en sociedades vinculadas, o en sociedades controlantes y controladas se transfieran bienes, gastos o utilidades de una hacia otra, perjudicando de esta manera a los socios o accionistas de una de ellas.³²⁷

³²³ RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri y LÓPEZ RODRÍGUEZ Carlos, “Inoponibilidad de la Persona Jurídica”, Manual Virtual de Derecho Comercial I, descargado el 1 de octubre de 2010, <http://www.derechocomercial.edu.uy/Resplnop.htm>.

³²⁴ GAGGERO, Eduardo, PEREZ IDIARTEGARAY, RIPPE, Siegbert, Análisis exegético...pág. 171 op.cit.156.

³²⁵ RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri y LÓPEZ RODRÍGUEZ Carlos, op.cit.

³²⁶ HERRERA, Nicolás, pág. 85 op.cit. pág. 155.

³²⁷ RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri y LÓPEZ RODRÍGUEZ Carlos, Inoponibilidad...op.cit.

Se podría decir que esta causal es una de la que más se aproxima a la acción pauliana³²⁸, “Con fraude y perjuicio...” porque esta expresión es la que contiene el ³²⁹artículo 1296 del Código Civil. Un ejemplo de fraude y perjuicio sería cuando una persona constituye una sociedad para traspasarle sus bienes e insolventarse en perjuicio de sus acreedores.

El que puede promover la acción para obtener la declaración judicial de prescindencia, en realidad no se encuentra especificado en la Ley pero se sobreentiende que quien tiene interés debido a que fue perjudicado por el uso indebido de la personería jurídica podrá entablar una acción de demanda.³³⁰

4.2.2 Efectos

Los efectos se encuentran establecidos en el artículo 190 que dice lo siguiente:

“La declaración de inoponibilidad de la personalidad jurídica de la sociedad, sólo producirá efectos respecto del caso concreto en que ella sea declarada.

A esos efectos, se imputará a quien o a quienes corresponda, conforme a derecho, el patrimonio o determinados bienes, derechos y obligaciones de la sociedad.

En ningún caso, la prescindencia de la personalidad jurídica podrá afectar a terceros de buena fe. Lo dispuesto se aplicará sin perjuicio de las responsabilidades personales de los participantes en los hechos, según el grado de su intervención y conocimiento de ellos.”

Lo que indica este artículo en el 1° inciso es que, solo se desconocerá la personalidad jurídica de una sociedad comercial en el caso que el juez lo

³²⁸ GAGGERO, Eduardo, PEREZ IDIARTEGARAY, RIPPE, Siegbert. pág. 172 op.cit. 156.

³²⁹ RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri y LÓPEZ RODRÍGUEZ Carlos, Inoponibilidad...op.cit pág. 160.

³³⁰ Ibidem.

declare. Por lo que un tercero no va a poder beneficiarse con esta declaración porque la misma se hará para el caso concreto.

Como consecuencia del fallo que se dicte y, según las circunstancias, determinados bienes, derechos u obligaciones de la sociedad y aún todo su patrimonio se atribuirá a quien se oculte detrás del velo de la personería societaria.³³¹

Luego el artículo habla de “*terceros de buena fe*”, que en principio son todos los que contrataron de buena fe con la persona jurídica que se quiere desconocer, o todos aquellos terceros que siendo de buena fe, se ven afectados, dañados o sufren algún perjuicio por el hecho de que un juez desconozca para un caso concreto a la persona jurídica con la cual han contratado o de la cual son socios o accionistas.³³² La forma o vía procesal para proteger sus derechos no está establecida en la ley y tampoco existe un plazo para que comparezcan pudiendo hacerlo en cualquier momento hasta que la situación sea irreversible (por ejemplo; remate judicial de un inmueble aún cuando se pueda en ese caso tener preferencia en el precio).³³³

Finalmente, el último inciso puede dar lugar a una confusión con respecto a si consagra o no una nueva responsabilidad para las personas que abusan de la persona jurídica. De acuerdo a lo que explica Nicolás Herrera la forma que está redactada la norma no impone una nueva responsabilidad, sino que dice que podrán ser responsables, o “sin perjuicio de las responsabilidades personales” y él agrega; en la medida que pudieran corresponder.

³³¹ RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri y LÓPEZ RODRÍGUEZ Carlos, Inoponibilidad...op.cit. 160.

³³² HERRERA, Nicolás, pág. 92, op.cit. pág. 155.

³³³ *Ibidem*.

4.2.3 Inscripción

El Artículo 191 establece:

“El Juez interviniente en un proceso en el cual se pretenda la prescindencia de la personalidad jurídica de una sociedad, ordenará, si correspondiera, la inscripción del testimonio de la pretensión en la Sección Reivindicación del Registro General de Inhibiciones, a los efectos previstos en el [artículo 38 de la ley 10.793](#), de 25 de setiembre de 1946; sin perjuicio de otras medidas cautelares que pueda adoptar”

Por lo tanto, el juez puede disponer la inscripción del testimonio de la demanda en el Registro Nacional de Actos personales, Sección Interdicciones. Con ello impide la posibilidad de que la sociedad enajene los bienes o los grave en tanto se sustancie el juicio. Se podrán adoptar otras medidas cautelares prevista por las leyes procesales, incluso la intervención de la sociedad, también disciplinada en la Ley.³³⁴

³³⁴ RODRÍGUEZ OLIVERA, Nuri y LÓPEZ RODRÍGUEZ Carlos, Inoponibilidad... op.cit. pág.160.

CAPÍTULO IX

CONCLUSIONES

El objetivo de nuestro trabajo buscó ser un análisis de las distintas responsabilidades a la que se ven enfrentados socios, directores y administradores teniendo en cuenta la normativa vigente y el contexto actual. Luego de haber analizado la responsabilidad desde distintos enfoques, pudimos arribar a conclusiones referentes a cada uno de éstos.

1. Aspectos Contables

Respecto de la responsabilidad contable podemos extraer del Art. 102 de la LSC que los integrantes del órgano fiscalizador y los administradores no se libran de responsabilidad por la simple aprobación de los Estados Contables. Esta es la única mención que realiza la LSC con respecto a la responsabilidad contable.

Donde finalmente encontramos expresamente reglamentada la responsabilidad contable es en la NIC 1, cuando habla de *management* refiriéndose a la gerencia. Significa entonces que el verdadero responsable por la emisión de los Estados Contables es quien toma las decisiones de la empresa, o sea, el Directorio.

Debemos aclarar para el caso de un Contador interno, que el Directorio podrá accionar contra él para el caso específico de no actuar con la debida diligencia. Sin embargo en la práctica constatamos con la Dra. Dora Szafir que no han existido demandas contra Contadores por estos temas; como sí lo existen contra médicos por mala praxis.

Otra situación a tener presente por su relevancia, es la actuación del Contador como asesor externo; en este caso el Contador debería limitar el alcance de su responsabilidad. El Directorio o administrador, deberá tener claro el alcance de la responsabilidad del Contador externo; ya que no se le imputa responsabilidad a éstos por la gestión interna del negocio.

Fruto de este trabajo monográfico, consideramos importante destacar la opinión o sugerencia realizada por el Cr. Walter Rossi, referente a delimitar y definir la actuación del Contador cuando acepta un encargo.

Otro punto importante a tener presente es respecto a la teneduría regular, porque además de ser una exigencia legal, juega un papel importante como materia probatoria.

Entendemos también que no todas las empresas debieran estar exigidas a llevarla, considerando fundamentalmente su tamaño y el costo que acarrea a éstas; aunque la normativa no hace una discriminación al respecto.

2. Aspectos Civiles

Consideramos que la normativa en materia de responsabilidad civil se encuentra bien regulada pero la dificultad la encontramos en dos aspectos; por un lado se encuentra dispersa a lo largo de la normativa, lo cual dificulta su interpretación. Y por el otro entendemos que sería necesaria una actualización de la misma, ya que partimos de conceptos de 1989 y nuestra realidad ha cambiado.

A lo largo de nuestro estudio, nos percatamos que hay distintas interpretaciones para mismos temas; lo cual nos lleva a pensar que en la actualización sugerida, se podría incorporar una tipificación más precisa de la responsabilidad de modo de no dar lugar a estas divergencias.

De la ley 16.060 pudimos comprender que los socios y accionistas de SA tienen responsabilidad acotada a su aportación; exceptuando lo dispuesto para SRL por el decreto ley 14.188 de la responsabilidad laboral atribuida a socios.

En oposición a esto se les adjudica gran responsabilidad a administradores y representantes en toda su gestión empresarial.

Actualmente con la nueva LCRE también se le atribuye responsabilidad a los directores de hecho; la dificultad se presentará en la carga de la prueba; quedando en este espectro comprendidos administradores y directores de hecho.

3. Aspectos Concursales

La nueva LCRE busca dar soluciones a estados de insolvencia de modo de poder continuar la empresa minimizando la destrucción de valor; atacando los problemas antes de llegar a una situación irreversible; desde nuestro punto de vista nos parece adecuado dado que la destrucción empresarial puede afectar varios sectores de la economía.

Esta ley agudiza el régimen de responsabilidad imputable a directores y administradores, reafirmando la tendencia que fuimos observando a lo largo de nuestra investigación.

Nuevamente nos encontramos con diferencias doctrinarias, debido a que la ley no delimita claramente ciertos conceptos; dándose una divergencia por ejemplo en el caso de la consideración de administradores de hecho. Al ser una ley muy reciente y de nuestro diálogo con la Jueza de Concurso, entendimos que a medida que esta se lleve a la práctica puede llegar a ser necesario ajustar ciertos conceptos para adaptarla a la realidad y a la casuística. Del mismo modo hemos observado que no todas las soluciones propuestas por la ley se han llevado a la práctica, como el caso de la venta en bloque o la compra de la empresa por parte los trabajadores, debido a las dificultades que plantean.

4. Aspecto Laboral

Desde este enfoque laboral pudimos observar que a diferencia de la SRL, para el caso de la SA carece de normativa específica que reglamente la responsabilidad del socio o director. Es decir en caso de una demanda laboral se deberá accionar contra la sociedad; pero careciendo esta de bienes, lo único que resta es apelar a la teoría del disregard para el caso concreto.

En cambio en la SRL, la normativa da un amparo al trabajador, pudiendo no sólo demandar a la sociedad; sino concomitantemente a los socios hasta el monto de sus aportes. Deberemos precisar al momento de demandar, que sólo serán garantes solidarios los socios existentes al momento de generarse los créditos salariales.

Otro punto importante a tener en cuenta, son las modificaciones incorporadas por la Ley de Tercerizaciones N° 18.099 y 18.251, en las cuales se establece la responsabilidad solidaria de la empresa contratista de los servicios tercerizados. Esto reafirma la tendencia normativa de amparar los derechos de los trabajadores, imputando no solo responsabilidad a su empleador sino también a la empresa contratista. Desde el punto de vista de la empresa contratista, ésta podrá ver disminuida su responsabilidad en subsidiaria al realizar un control regular y permanente del cumplimiento de las obligaciones por parte de la empresa contratada.

Consideramos es un punto muy relevante y de mucha importancia, el cual deberán tener en cuenta los empresarios; ya que por su desconocimiento podrá ocasionarles consecuencias económicamente perjudiciosas.

5. Aspectos Tributarios

Respecto a la responsabilidad tributaria de los directores podemos decir es subjetiva para todos los impuestos, entendiéndose por esto que se responderá

únicamente en el caso que no se haya actuado con la debida diligencia y hasta el monto de los bienes administrados.

Solamente para el caso del IRAE la responsabilidad es objetiva, sin considerar el comportamiento del director.

Con la entrada en vigencia de la Ley N° 18.083 se incorporan nuevas figuras como el agente de retención y responsable sustituto; que le atribuyen nuevas responsabilidades a las diferentes sociedades alcanzadas. En el caso de responsable sustituto se exime de responsabilidad al empleado; mientras que en el caso de agente de retención serán solidariamente responsables.

De acuerdo a lo analizado sobre este tema concluimos que si se tiene por objetivo defraudar no hay una elección sobre el tipo societario, sino desde el momento que se pone un testaferro o un socio no real o insolvente; esto deja implícito la intención de defraudar.

Como conclusión general de este tema, encontramos diferentes interpretaciones respecto a varios puntos de la normativa entre DGI y la doctrina. Lo que nos lleva a entender que muchos de estos conceptos no están correctamente delimitados en cuanto a su alcance.

6. Aspectos Penales

Desde un enfoque penal nuestro régimen no permite incriminar a las personas jurídicas; partiendo de la base de que las mismas no pueden delinquir y no se les puede asignar culpa. En Europa continental se ha está dado una tendencia a penalizar a la persona jurídica, régimen difícilmente aplicable a nuestro sistema penal. Esto es producto, de la división doctrinaria actualmente existente sobre este tema, inclinándose mayoritariamente al régimen tradicional de penalizar a la persona física.

Adicionalmente contamos con un sistema penal selectivo, basado mayormente en los delitos a la propiedad; donde no es fácilmente imputable la responsabilidad por delitos económicos y de negocios.

Debido a que en la actualidad han sucedido hechos de conocimiento público relacionados a fraudes económicos; ha llevado a tomar conciencia y estudio de este tipo de delitos. En el desarrollo de nuestra investigación hemos constatado que el derecho penal económico, es una rama relativamente nueva en el derecho penal.

Consideramos destacable la importancia que se siga profundizando en estos temas, porque un fraude de este tipo puede desestabilizar toda una economía como sucedió en la crisis del 2002. Por otro lado entendemos que es muy difícil enjuiciar a los hombres de negocios que cometen delitos de cuello blanco, no sólo porque tienen herramientas suficientes para defenderse sino porque en muchos casos pueden tener vínculos cercanos con figuras influyentes.

Con respecto a la responsabilidad atribuible a los administradores y directores de las sociedades estudiadas se desprende de la Ley 14.095 que los mismos tendrán responsabilidad personal por los ilícitos cometidos en el desarrollo de su gestión en la sociedad. Entendemos adecuada esta reglamentación debido a que en la práctica los accionistas y socios delegan demasiado poder en ellos, siendo éstos los que verdaderamente tienen mayor conocimiento del negocio.

En la normativa, ha habido recientemente algunos cambios, como por ejemplo la derogación de la ley 2.230; la cual muchos penalistas la consideraban una aberración por la tipificación de los delitos que incluía.

7. Aspectos Generales

Como aspecto general cabe destacar que existe una tendencia a que directores, administradores y representantes principalmente de pequeñas y medianas empresas, no tomen conciencia del grado de responsabilidad que asumen al momento de aceptar sus cargos. Esto se da por una falta de formación que lleva a buscar soluciones cuando se ya se dieron los hechos, siendo lo más recomendable prevenir a través de un asesoramiento profesional adecuado.

Relacionado con lo anterior encontramos necesario, no solamente para el asesoramiento sino para la práctica profesional una continua formación.

A través de este trabajo pudimos comprender la necesidad como estudiantes de Ciencias Económicas y futuros profesionales de la importancia de la formación en materia societaria; y la necesidad de profundizar en estos temas para un mejor ejercicio profesional.

ANEXO

ENTREVISTAS

1. Entrevista realizada a la Dra. Liliana Dono

Directora de la Inspección General del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, Sector Jurídico.

Aspectos de responsabilidad laboral

¿Cuál es la normativa en el Uruguay en materia laboral respecto a la responsabilidad de administradores, directores, socios y accionistas de Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada?

Existe en materia laboral una norma que hace responsable a los directores por las pólizas de accidentes de trabajo, o sea la contratación de las mismas y por la responsabilidad que pueda tener la empresa en un eventual accidente de trabajo.

Después para las Sociedades de Responsabilidad Limitada existe otra norma que establece que los socios de estas sociedades responden por las deudas salariales, donde lo único que se encuentra excluido es el despido. (Decreto Ley 14.358)

Con respecto a los accionistas de las Sociedades Anónimas en realidad ellos no responden, responde la sociedad. En el caso que se entable un juicio, se hará contra las personas que deban responder y en el caso que tenga bienes para hacerlo se embargarán, aunque esto no garantiza el cobro.

En el caso de las Sociedades de Responsabilidad Limitada, el juicio se va a hacer contra la sociedad y contra los socios por las partidas salariales, por el despido responde la sociedad.

En materia de juicios es claro que se le puede hacer juicio a las Sociedades de Responsabilidad Limitada por partidas salariales y por despido, en el caso de las Sociedades Anónimas, muchos demandan a los accionistas o directores, pero después la sentencia sale contra la sociedad.

Cuando hay estafas o ilícitos la LSC les habilita a levantar el velo societario para ver quiénes son los accionistas, pero se puede hacer en determinados casos, no procede por ejemplo en caso de reclamo por no pago de horas extras.

La única norma clara es en relación a las Sociedades de Responsabilidad Limitada, por algo la mayoría se inclina por las Sociedades Anónimas.

¿Considera son aplicables las acciones individuales de responsabilidad en Sociedades Anónimas?

Se pueden accionar, pero en general los accionistas actúan en nombre de la sociedad, por lo cual la responsable es esta última porque lo que se va a interponer es la falta de legitimación pasiva.

¿En el caso de inspecciones, contra quién se procede?

Cuando se inspecciona una empresa y se sanciona a la misma, si después no se paga se hace juicio y se embarga a la Sociedades Anónimas o Sociedades de Responsabilidad Limitada; pero no se va contra los directores.

¿Con la nueva ley de tercerizaciones, qué comentarios nos puede realizar sobre la responsabilidad solidaria?

En caso de subcontratación o tercerización también se sanciona a la razón social, la ley excluye expresamente las sanciones administrativas, por lo tanto a nivel administrativo MTSS solamente pone la multa a la empresa directamente responsable, ni siquiera cuando hay tercerización sancionamos a mas de una.

Por ejemplo si un frigorífico contrata a una empresa de limpieza para que le preste sus servicios y el trabajador de la empresa de limpieza no cobra sus haberes, él le puede hacer juicio a la empresa de limpieza o al frigorífico. Pero el estado sólo puede accionar contra la empresa de limpieza, sólo puede ir contra la empresa incumplidora.

¿Cómo se debe proceder en estos casos?

El trabajador puede ir al centro de asesoramiento, puede demandar a las dos empresas, en ese momento se labra un acta para la audiencia de conciliación previa al juicio laboral. Si no se llega a un acuerdo, esto habilita al trabajador a hacer un juicio y hasta ahí llega el estado. En cambio si se hace la denuncia en Inspecciones, el estado inspecciona a la empresa y si hay cosas que están mal va a sancionar a la empresa, aunque se haya originado en una denuncia de un trabajador. Si el estado le pone una multa a la empresa lo recaudado va a rentas generales, el trabajador no cobra nada de eso, pero al margen de esto, si quiere puede hacer juicio.

Algunas acciones del estado hacen que la empresa regularice la situación, por ejemplo si yo le hago una denuncia a la empresa porque no me paga las horas extras o porque no me tiene en caja registrado, se va a inspeccionar a la empresa denunciada, y en el caso que se constate la infracción, como por ejemplo no tener al denunciante en caja, se intimará a la empresa a que lo inscriba. El trabajador se beneficia con la inspección porque a raíz de esto la empresa lo inscribe.

¿Seguirá siendo el Ministerio independiente del BPS, en relación a la transferencia de información?

Si el ministerio quiere seguir actuando como mediador no le puede pasar información al BPS, sino no habría mediación y los asuntos se arreglarían por fuera del Ministerio. El Ministerio quiere que el trabajador cobre, pero si el estado cobra es mejor; primeramente está el trabajador, su fin es defender los derechos del mismo.

El trabajador debe de saber a quién recurrir, si es competencia de BPS o del Ministerio. Para BPS, hay una norma que establece que por denuncias del trabajador (por ejemplo por la no realización de aportes), en caso de cobro de una multa aplicada a la empresa, una parte le va a tocar al trabajador.

¿Cómo se imputa la responsabilidad en las inspecciones por seguridad e higiene?

La responsabilidad es de la empresa que debe tomar las medidas. Como ejemplo: en el caso de una empresa de construcción, que va otra empresa de ascensores a instalarlos y un empleado de esta última se electrocuta, la responsabilidad es de la constructora que debería haber tomado las medidas de seguridad en las instalaciones eléctricas. Si al trabajador le pasa algo porque no tenía los elementos de protección que debería, porque le empresa no se lo otorgó, la responsabilidad va a ser de la empresa de ascensores. O sea, la responsabilidad y la multa van a ser para la empresa responsable por las medidas, el tipo de infracción depende de la medida de seguridad con la que no se cumpla. Para determinar quién es responsable si una empresa u otra, se realiza investigación por parte de Inspección. La multa se determina en UR, será una cantidad determinada de jornales por trabajador afectado, depende de la importancia de la infracción, que puede ser leve grave o muy grave (decreto 186/2004).

Las exigencias para cada tipo de empresa están en la normativa de seguridad, o sea como se deben hacer las cosas.

En relación al grado de conocimiento de estos riesgos por parte de la empresa, las que se dedican a actividades que implican cierto grado de riesgo, los directivos tienen conocimiento de las exigencias. Pero en la mayoría de las empresas, donde no hay un gerente por área y solo tienen formación comercial, el gerente se ocupa de todos los temas. Pero cuando la empresa se ve afectada por temas específicos como seguridad e higiene, dependiendo del giro es donde pueden surgir ciertos vacíos.

2. Entrevista realizada al Dr. Dardo Preza

Catedrático de Derecho Penal de la Facultad de Derecho UDELAR

Aspectos penales de la responsabilidad

¿Cómo conceptualiza al Derecho penal económico?

El derecho penal económico en el Uruguay ha tomado desarrollo en la última década.

El sistema penal uruguayo lo define la doctrina penal dominante, y no solo del Uruguay, sino de América latina en general (los estudiosos, los penalistas, los criminólogos) como un sistema que se nutre de un sector muy definido de la sociedad, el cual son los marginados sociales, no solo los que habitan en zonas carenciadas, sino aquel que por su situación económica está al margen de una cantidad de beneficios que obtienen los hombres de la clase media.

Nuestro sistema penal y el de Latinoamérica se caracterizan por la selectividad del sistema, que está orientado de manera tal que a pesar de que la Constitución en su Art 8 y el Código Penal establecen la igualdad de los ciudadanos ante la ley penal; la realidad social y económica es otra.

Si van a un juzgado penal, los expedientes en materia penal, en un 80% son causas penales por rapiñas y hurtos, el resto son por otros delitos; por ejemplo: homicidios, lesiones dolosas intencionales que atentan contra la integridad física. Con esto se quiere decir que la selectividad determinó durante décadas que lo que más se ve son delitos contra la propiedad, por rapiñas y hurtos, y raramente al delincuente de cuello blanco y la represión penal de éste.

Cuando me realizaron un reportaje sobre delincuentes de cuello blanco, yo dije: “cuando un juez penal tiene que entrar en la indagatoria de un delincuente de cuello blanco hasta la silla del juez se mueve un poco”, la corte me mando a

preguntar qué quería decir el con esa afirmación. Con ella hacía referencia a la selectividad del sistema, orientado de tal manera que la delincuencia de cuello blanco hasta hace 10 años era excepcional la represión, por distintos factores: el delincuente de cuello blanco contrata a los mejores abogados, recurren a las mejores bibliotecas, y no quiere decir que el juez sea parcial y que juzgue de manera diferente al delincuente de cuello blanco; pero cuando se mete en la indagatoria de un caso así tiene que actuar con pie de plomo porque si se equivoca, las consecuencias pueden ser nefastas para el propio juez.

El autor alemán Anneke, que hablando de la responsabilidad penal de las personas jurídicas dice que los ilícitos económicos en Alemania, se vienen dando en las últimas dos décadas; antes de ello ocurría un fenómeno similar a lo que tenemos acá, con esto se quiere decir que la delincuencia de cuello blanco, es una delincuencia que en el panorama general del sistema penal es algo que recién aparece floreciendo.

Nuestro sistema penal basado en un sistema penal propio de la Europa continental y sobre todo influido por la doctrina y jurisprudencia Italiana, desde la cual nuestros sistemas penales en América Latina consagraron un principio fundamental: sólo puede ser responsable penalmente una persona física, no puede ser responsabilizada penalmente una persona jurídica, desde una expresión en latín , “*Societas delinquere non protest*” la persona jurídica no pueden delinquir, porque el derecho penal es eminentemente de responsabilidad subjetiva, se le reprocha el acto al individuo y ese individuo tiene que ser imputable, lo cual quiere decir que debe tener capacidad de responsabilidad penal. Como dice el Art 30 del Código Penal, la capacidad de apreciar el carácter ilícito del acto y determinase según su verdadera apreciación, responsabilidad eminentemente subjetiva e individual.

Estudiando sobre Responsabilidad penal de las personas jurídicas, encontré muchas legislaciones de tiempo atrás, en el mundo, en la Europa continental y en el derecho anglosajón; donde se responsabiliza penalmente a las personas jurídicas. No es lo que ocurre en el Uruguay, pero tengan presente que en este panorama de responsabilidad penal de la persona jurídica hay muchas

legislaciones en el mundo que enjuician penalmente no a los miembros de la personas jurídicas, no a los responsables, aunque se da también si hay prueba, sino también hasta la propia persona jurídica. Si un juez llega a la conclusión de responsabilidad de persona jurídica obviamente no va a mandar a la cárcel a la sociedad, pero le va a aplicar sanciones con carácter aflictivo, que puede ser la clausura, la clausura parcial o definitiva de la empresa, o una multa, una serie de medidas de carácter sancionatorio penal que tiene un sentido muy aflictivo también. Como dice Anneke, sancionar a una empresa importante en Alemania tendría un efecto muy negativo para la imagen que tiene la sociedad de la misma. Son estas las ideas que van tomando cuerpo en el panorama doctrinario universal sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Concretándola a la realidad nuestra, nuestra reglamentación legal sobre la situación de la persona jurídica sigue siendo la tradicional, solamente pueden responder los directores o administradores de esas Sociedades Anónimas o de personas jurídicas en general, donde se incluyen las SRL.

Como juez penal, que estuve en contacto con la realidad social que anteriormente citaba, llegué a la conclusión que las grandes estafas que se comenten en el Uruguay y en América Latina, estafas de envergadura económica se cometen a través de las personas jurídicas, porque la persona jurídica por su estructura impide muchas veces llegar al hueso de la cuestión, lo cual es un dato de la realidad, pero he visto una cantidad de estafas cometidas por delincuentes de cuello blanco a través de las formas societarias de las personas jurídicas.

Lo antedicho es lo que puede transmitir desde mi punto de vista aunque no soy un especialista en la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

¿Se podría incorporar a nuestro sistema los regímenes antes descritos para responsabilizar a las personas jurídicas?

La propia doctrina penal uruguaya está dividida, yo les diría que la gran mayoría sigue la tendencia tradicional, solamente pueden delinquir penalmente

las personas físicas. Pero hay que tener presente esa realidad de legislación a nivel internacional que ve otras cosas.

Finalmente, les puedo decir que en el marco de la delincuencia de cuello blanco se ha producido una reforma trascendente, a partir de lo que se podría decir de la reciente Ley de Concurso, se han eliminado de nuestro sistema los delitos de quiebra. La quiebra estaba prevista en el Código Penal uruguayo como quiebra dolosa o fraudulenta, y quiebra culposa, no la accidental. Antes el Juez civil declaraba la quiebra y la clasificaba, luego se mandaban los antecedentes al Juez penal cuando era culposa fraudulenta, pero este podía llegar a la conclusión de que no era fraudulenta independientemente de lo que dijera el Juez civil o de concurso.

Actualmente, con la LCRE, todo se da en el marco de los procedimientos del concurso, teniendo únicamente esta ley un artículo, el 248 en donde describe la conducta atípica, yo les diría, como todo acto de participación de un sujeto que tiende a entorpecer la marcha del procedimiento concursal favoreciendo parcialmente a los acreedores, cuando rige el principio de igualdad entre los acreedores y que respondían ante el quebrado a prorrata de los respectivos créditos. Ahora en el concurso si el deudor realiza actos que tienden a perjudicar a la masa es la única conducta que asume relevancia penal en el marco del concurso.

¿Qué nos puede decir de la Ley 2230 derogada?

Era desde el punto de vista penal muy aberrante porque no describía como debe ser un precepto penal regular, no describía bien la conducta atípica. Citando el Art 76: “Los directores y administradores de SA que cometan fraude, simulación, infracción de estatutos o de una ley cualquiera de orden público, sufrirán la pena señalada en los artículos 272 y 274 del Código Penal para los quebrados fraudulentos”.

“Por infracción de estatutos”, el ver esto como un delito, infraccionar los estatutos es una aberración desde el punto de vista penal, esta figura debería de haber sido eliminada mucho antes.

Al estar derogada, ¿Qué Ley aplicamos en la actualidad?

Ahora la única figura penal es la del Art 248 de la LCRE, y no hablamos mas de quiebra fraudulenta, de quiebra culposa ni hablamos tampoco de los concordatos, ahora todo es el concurso. Sin perjuicio de señalarle, que la doctrina todavía no lo tiene claro, (la doctrina son los autores que escriben sobre estos temas), si con esta ley subsisten o no dos figuras penales, una la tenemos en el propio código penal que es la insolvencia fraudulenta del deudor civil que está en el Art 255 y después tenemos una figura que está en una vieja ley de ilícitos económicos , Ley N°14095, donde la única figura que subsiste es la insolvencia societaria fraudulenta que concretamente es el vaciamiento de empresas, cuando los responsables de una empresa asumen deudas y después no pueden pagar y hacen desaparecer los bienes, los pasan a testaferreros, hacen ventas simuladas para quedar en un vaciamiento de empresa, esta reprimido por el Art 5 y la interpretación es la siguiente: si esos actos fraudulentos se realizan antes de la promoción del concurso debe intervenir el juez penal y debe incriminar la figura de insolvencia fraudulenta, si esos actos fraudulentos se realizan por parte de la empresa, por parte de los responsables, estando ya iniciado el concurso, debe ir todo a concurso e incriminarse el Art. 248. Lo mismo si el deudor es civil y se ha promovido el concurso respecto de ese deudor civil se aplica el 248 de la LCRE, si la denuncia penal respecto del deudor insolvente civil se formuló antes del concurso, el juez penal podría seguir incriminando esa figura.

Un dato de la realidad, como juez penal, ocho años en la primera instancia, solo tuve un caso de pre sumario (que quiere decir que no se le llegó a iniciar juicio penal) en la insolvencia de un deudor civil. Otro elemento más que demuestra como el delincuente de cuello blanco en los hechos es muy difícil reprimirlo.

¿Considera que los administradores, directores, socios y accionistas son consientes del grado de responsabilidad que asumen en sus cargos?

Deberían serlo pero no necesariamente. El director de una Sociedad Anónima o de cualquier otra sociedad tiene que tener un mínimo de formación jurídica, porque sino va a tener problemas, va a tener consecuencias penales y ustedes saben que el principio de la ignorancia a la ley no sirve de excusa. Esto les puede hacer saber que necesitan recurrir en determinadas circunstancias a un contador, a un abogado, a un asesor económico, ser consientes de sus limitaciones y saber cuándo hay que recurrir a un experto.

Como decía un profesor que tuve en el primer año de facultad, Héctor Hugo Barbajelata , profesor de derecho laboral: el derecho sirve para transitar por la vida, la formación jurídica nos sirve a todos, y nos sirve para evitar cometer cosas que si tuviéramos un mínimo de formación jurídica no cometeríamos.

3. Entrevista realizada al Dr. Mauro Rinaldis

Abogado Penalista y Aspirante a Profesor adscripto de la Cátedra de Derecho Penal de la UDELAR

Aspectos penales de la responsabilidad

¿Cómo conceptualiza al Derecho penal económico?

Previamente les daré una aproximación de lo que es el Derecho Penal debido a que ustedes son estudiantes de ciencias económicas de manera de comprender luego el Derecho Penal Económico.

El Derecho Penal es un contenedor del sistema penal. En donde este es, el sistema más duro de control social que tenemos. La familia, la escuela, la religión, la moda, los medios de comunicación muchas veces son sistemas de control social, que nos tratan de imponer determinados estándares o “pautas sociales” que por lo general son, hechos a medida por aquellos sectores dominantes de la sociedad. Esta es una concepción personal y de gran parte de la academia de hoy en día. Por lo tanto, no vivimos en una sociedad homogénea, sino heterogenia donde hay grupos sociales que pujan por el poder y ese poder es el que delinea y el que diseña las pautas de convivencia en perjuicio de otro. Entonces se utiliza al sistema penal, al sistema punitivo, al sistema represivo como mecanismo de control social para evitar que esos grupos divergentes (pensemos en los marginados) puedan llegar a ocupar el sitio, entonces yo tengo el poder lo utilizo y me protejo. Pero ese poder se distribuye inequitativamente, porque estamos en un país en donde una rapiña se castiga con 4 años de mínima y un homicidio con 20 meses. Donde el artículo 76 de la Ley 2230 preveía en el peor de los casos una condena de 5 años de 2 a 4 y de 3 a 5, donde el daño o la lesión, que es un parámetro fundamental de medición de la entidad de un delito, es mucho mayor en un caso como el de los banqueros que el de una rapiña de 300 pesos. Por lo que

una rapiña es de 4 a 6 años, y una estafa es de 6 meses a 4 años, a nivel general, artículo 4 y 7 del Código Penal.

Por lo tanto el Derecho Penal Económico apunta a estudiar o a analizar cuáles son los caracteres de las particularidades de lo que tiene que ver con las reglas penales que regulan o desregulan la existencia. Estamos en una sociedad capitalista y netamente financiera, donde la protección o mejor dicho, el castigo que se le da a los que ejercen el poder es mucho menor a los que lo padecen. Entonces quien hace la ley busca hacerla como protección de su posición y para beneficiarse de actividades que realicen, por ejemplo cualquiera podrá ocupar una sociedad anónima pero no van a salir a rapiñar. Hay una regla que es “cuanto más cerca del poder más lejos de la cárcel”. Entonces, que es lo que apreciamos nosotros, que en un mundo netamente neoliberal y capitalista, dominado por las grandes corporaciones financieras, donde hay un imperialismo traducido en los sistemas financieros avasallantes, esas regulaciones donde el Uruguay cumple con los tratados que vienen del Fondo Internacional y del BID, donde entran las leyes penales que son parte de esos programas donde hay prácticamente una extorsión económica que vulnera a la soberanía de los Estados. Bueno, eso también forma parte del derecho penal económico, esa es la macro visión del derecho penal económico. Es un área de estudio del derecho penal que apunta a analizar los fenómenos económicos, que cuidado, tenemos esa macro visión y también tenemos la visión de lo que tiene que ver el librar un cheque sin fondos o lo que tiene que ver con las empresas pequeñas. Lo que uno primeramente nota es que frente a lesiones grandes, como a intereses patrimoniales, ya no podemos hablar de propiedad porque el patrimonio abarca mucho más allá, ya que los pasivos no ingresarían en el concepto de propiedad y pueden ser fruto de maniobras a nivel comercial, comprende y delinear mucho mejor el objeto de tutela penal o lo que pretende tutelar. En eso consiste el derecho penal económico, que en realidad estudia determinado sector o determinado elenco de delitos. Pero es una estructura arcaica que es arcaica a dolo directo porque en realidad no importa ni hay interés en profundizarla, porque profundizar la represión (Aclaro que yo soy abolicionista y estoy en contra del sistema penal)

implica ampliar una potencial auto-condena porque si yo soy legislador seguramente pueda estar integrando una SA. Entonces de eso se trata un poco el derecho penal económico, el análisis el estudio, dentro de la economía, de cómo incide y cuál es la política penal de los Estados en esa operativa.

¿Quiénes entonces, serían los “Criminales Económicos”?

Edwin Sutherland que era un criminólogo estadounidense, ustedes saben que Estados Unidos es la cuna de la criminología, creó la teoría de los “criminales de cuello blanco” que apunta a los “criminales de escritorio”. Entonces nos enfrentamos a un estereotipo de persona que está muy vinculada al poder, y al estar vinculada tiene una cobertura que también puede ser culpabilizada penalmente y hemos tenido algunos casos. Pero porque son culpables estas personas?, Safaroni trata lo que se llama la culpabilidad por vulnerabilidad, nosotros estamos más o menos vulnerables frente al poder punitivo del estado. Se corre esa cobertura y quedan desamparados frente al poder.

En general los delitos económicos se caracterizan por ser delitos de fuerte impacto, de instantánea exposición, de difícil persecución (ya que nuestro sistema penal no está preparado para detectar estos delitos). Hay una percepción general, de que la defraudación tributaria no es un delito, en comparación con el daño de una rapiña.

El derecho penal económico resurge en el momento de la crisis económica, entonces estamos frente a una estructura arcaica. El art 76 de la ley 2230, está previsto bajo la égida del Código Penal de 1889, anterior al Código del año 34. Es el caso más claro en que está enfrentada la doctrina y la jurisprudencia. Ese artículo nace teniendo delitos concursales y de fase en la liquidación, no sigue la línea francesa de castigar las etapas fundacionales de la sociedad y apunta a los delitos de la liquidación. Entonces cuando se aprueba el código del `34, se discute si seguía vigente o no.

Respecto a la ley 14095, ¿considera los delitos descritos en ella hoy día carecen de significación penal?

Como está previsto el Código Penal, hay dos tipos de insolvencia, la civil (fraudulenta) y la societaria (el sujeto que se insolventa para no hacer frente a sus créditos, también conocido como vaciamiento de la empresa). Este delito está previsto y sigue vigente por la Ley 14.095.

La dinámica financiera va creando nuevas figuras, nuevos instrumentos que son mucho más dificultosos que en el momento de la aprobación de la ley 14.095 en los años setenta.

Como sostiene Dardo Preza habría que darle un baño de actualidad a estas disposiciones; pero yo no creo que el artículo 5to de la Ley 14.095 que tenía intención de castigar determinadas conductas, pierda vigencia. Sí algunos delitos como el negocio ilegal de divisas; pero siguen existiendo los créditos y los débitos, los patrimonios.

Respecto a la personería jurídica, ¿qué opina respecto a que las sociedades no pueden delinquir?

En el sistema penal uruguayo, a diferencia que Francia a partir de 1994; las personas jurídicas no delinquen. El derecho penal es exclusivamente personal, lo cual no quiere decir que la sociedad no sea sujeto pasivo o sea víctima; pero se procesará a los representantes a los directores.

Ligado a que las sociedades no pueden delinquir, tenemos el corrimiento del velo societario ¿qué opina al respecto?

Las sociedades muchas veces son una guarida, y la sociedad anónima más que nada cuando tienen acciones al portador; profundizan ese velo. La teoría

del disregard es llegar a la verdad, y poder llegar a las personas y hacer valer el derecho penal.

¿Considera que la responsabilidad atribuida a socios y directores está bien regulada?

No creo en la legitimidad penal, la mejor ley penal es la que no existe. Podría decir que está un poco desactualizada.

El art. 24 establece la presunción de conocimiento de todos los delitos; entonces por ende socios y directores evidentemente desconocen la responsabilidad que están asumiendo.

4. Entrevista realizada al Dr. Siegbert Rippe

Catedrático de Derecho Comercial de la Facultad de Ciencias Económicas y de la Administración.

Aspectos de responsabilidad concursal

¿Qué opinión le merece la atribución de responsabilidad a administradores y directores de hecho?

Me parece adecuado. Sabemos de muchas sociedades donde puede haber testaferros, que es director formal, pero el cerebro quien toma las decisiones puede ser un administrador oculto. Es razonable buscar la responsabilidad de los administradores, buscar la realidad material de esa sociedad.

¿Qué responsabilidad tienen los socios y accionistas en los procesos concursales?

Los socios de sociedades personales donde ellos tienen responsabilidad personal, solidaria e ilimitada, van a tener responsabilidad. Diferente puede ser el caso de sociedades de responsabilidad limitada donde los socios no responden con su propio patrimonio. Yo no recuerdo que haya soluciones específicas para socios o accionistas que no se inserten en el concepto de fraude.

¿Considera que los administradores y directores deben agotar la vía interna una vez conocido el estado de insolvencia antes de solicitar concurso?

Van a tener responsabilidad por no presentarse en tiempo y forma. Puede ser discutible si los administradores o directores no puede tomar la decisión

por sí mismos, porque la ley lo que dice es que el administrador una vez que advierta que la sociedad está en situación de insolvencia estaría obligado a presentarse y no habla la ley de que hay que agotar previamente los mecanismos internos.

¿Considera que los administradores y directores tienen responsabilidad personal de solicitar el concurso una vez detectado el estado de insolvencia?

Considero que tienen la responsabilidad personal de solicitarlo, cualquier director o administrador lo puede pedir. Si hay un colectivo, que es el directorio y este no toma la decisión la responsabilidad es de cada uno de ellos de provocar el concurso. Este es mi punto de vista, pero es opinable.

Aspectos de responsabilidad civil

¿Piensa que el marco normativo Uruguayo regula de forma adecuada las responsabilidades de Administradores, Directores, Socios y Accionistas en materia civil?

Desde el punto de vista adjetivo, meramente formal, la responsabilidad está en distintos artículos, debería haber posiblemente una forma más orgánica de regular la responsabilidad. Pero por otro lado esto se basa en conceptos del año 1989, que posiblemente haya que ajustar a nuevos conceptos y criterios. Por ejemplo: el tema de la responsabilidad de los administradores de hecho esta específicamente regulado que hay que deducirlo por otros principios y de ahí a ser contemplado como se contempló en leyes como ser la Ley concursal. Luego habrá que ver porque correspondería distinguir la responsabilidad tratándose de sociedades personales o sociedades anónimas, porque no unificar el régimen?, buscar soluciones comunes?, mejor integradas y modernizadas, mas tecnificado la tipificación de la responsabilidad.

¿Qué opinión tiene respecto de si los Administradores y Directores son consientes o no en la práctica del grado de responsabilidad que asumen al momento de aceptar sus cargos?

No tengo la percepción de que, cuando son designados y toman posesión, si se ponen primero a estudiar cuales son las cargas, los deberes, las responsabilidades, las obligaciones de los administradores; no estoy seguro de que tengan esa percepción inicial.

Posiblemente sea durante el desarrollo de su actividad y frente a estas nuevas situaciones de shock, de pronto recién se introducen o consultan, de pronto ya son hechos consumados, en la búsqueda de soluciones, no en la prevención.

Es posible que personas más educadas, más actualizadas o más informadas tomen medidas preventivas como por ejemplo consultar con abogados, esa gente si puede tener más conciencia. Y dentro de esa gente capaz haya quienes no necesariamente se sientan capaces, no de ejercer la profesión como administradores y directores, sino de responder en los casos en que hay obligaciones que traigan consecuencias patrimoniales, eventualmente civiles, eventualmente penales. Posiblemente por eso puede haber abogados que puedan pensar que si le dicen a sus clientes las cosas tal cual son no aceptarían, pero es deber de los abogados decírselo y va a depender de esa persona si acepta o no el cargo.

Se pueden tomar medidas preventivas, de perjuicios a su patrimonio, como ser separaciones patrimoniales preservando por ejemplo el patrimonio familiar y distinguiéndolo del empresarial o también la contratación de seguros de responsabilidad civil, que es una de las medidas más recomendadas, que acá no se da mucho pero en otros países sí.

¿Considera que la responsabilidad de Administradores y directores de Sociedades Anónimas es subjetiva u objetiva?

Si yo distingo responsabilidad por infracción a la ley, el estatuto o el reglamento; me acerco mas a la responsabilidad objetiva, nadie puede exentarse diciendo que no conocía la Ley, el reglamento o el estatuto. En el caso de la segunda causal que es el mal desempeño de su cargo, en algún momento pensé que se acercaba mas a una responsabilidad objetiva, en el sentido de que había un criterio objetivo para evaluar la conducta que era el tema del buen hombre de negocios, eso es una pauta objetiva, lo que pasa es que en su aplicación lo que tiene que probarse es la falta de la debida diligencia del director o administrador y en ese caso habría una suerte de responsabilidad subjetiva. Podría exentarse de responsabilidad demostrando que actuó con la diligencia propia de un buen hombre de negocios. En el tercer caso es subjetiva ya que está basado en el dolo, está basado en la culpa y en el abuso de las facultades.

Es más acentuada la responsabilidad impuesta por el Art. 391 que la impuesta por el Art. 83. El Art. 83 impone responsabilidad frente a la sociedad y los socios y en el Art 391 se plantea también la responsabilidad frente a terceros. Por otro lado el Art. 391 tiene más causales o presupuestos que el Art. 83 que se refiere únicamente a la debida diligencia y deber de lealtad.

5. Entrevista realizada a la Dra. Teresita Rodríguez Mascardi

Jueza Letrada de 1° Turno de Concurso

Aspectos de responsabilidad concursal

¿Qué destacaría de la responsabilidad de los administradores, directores, socios y accionistas de Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada?

La responsabilidad en el ámbito de las Sociedades Anónimas, en especial que hacen al órgano directorio, está bien regulada en cuanto establece pautas de conducta, padrones para ser aplicados en cada caso concreto. Igualmente hay una evolución general del derecho comparado que tiende a perfeccionar este tema o el sistema norteamericano del buen gobierno que es diferente a lo que está establecido en la LSC.

En cuanto a su aplicación práctica hemos visto acciones de responsabilidad contra los directores por ejemplo por parte de acreedores de la sociedad. En el caso de instituciones financieras cuando se produjo una grave crisis de liquidez en el 2002 en estos juzgados tuvimos muchas demandas contra los ex directores del Banco de Montevideo o como había un grupo económico que estaba detrás de este grupo de bancos aparecieron demandas también contra algunos a los cuales se les denominaba directores de hecho; para aplicarles el mismo régimen que se les aplicaba a los directores de Sociedades Anónimas. En algunos casos se pudo probar dicha responsabilidad y tuvieron andamio y en otros casos no.

En las Sociedades de Responsabilidad Limitada se aplica el régimen general del Art. 83 de la LSC donde se habla del padrón de conducta aplicable a todo tipo de sociedades, en esta no esta tan estructurado el órgano de directorio como lo está en el ámbito de las Sociedades Anónimas.

¿Cuál es la principal dificultad al momento de imputar responsabilidad a los directores o administradores de hecho?

La principal dificultad es la materia probatoria, como probar que esta persona estaba detrás del grupo, el director de hecho generalmente aparece cuando hay un grupo económico y es la persona que lleva la dirección, que podría ser equiparada a un director formal, porque muchas veces las Sociedades Anónimas cuando recién se crean, los directores son los propios abogados o escribanos que intervinieron en ese proceso de formación y luego quedan vinculados formalmente, pero de hecho no son los que toman las decisiones.

¿Considera que los directores y administradores son consientes de la responsabilidad que implica el cargo que asumen?

A medida que los problemas se van suscitando, cada vez más los profesionales o personas con ciertos conocimientos van a tener ciertos reparos al integrar los directorios , porque ahora por ejemplo con la Ley Concursal aquellos directores que sabían que había insolvencia y que no lo denunciaron y no se presento la sociedad en concurso a tiempo, va a haber una responsabilidad que se retrotrae en el tiempo, no solo para el director que está hoy en una empresa en crisis, sino también para el director de esa misma sociedad cuando aparentemente estaba prospera y sin embargo el director sabía que había causales para que se implementase una situación de crisis. Por eso es bastante riesgoso ser director. Esto no surge de la LSC sino de la LCRE, es un régimen de responsabilidad agravado que se aplica a las sociedades cualesquiera, porque el hecho de tener una sociedad es un riesgo. Riesgo cero tendría si no funciona pero cuando empieza a funcionar implica un riesgo y ese riesgo empresarial va a repercutir en la responsabilidad de los directores.

¿Cuales serian los principales avances de la ley de concurso?

No sé si son avances pero por lo menos agravan la responsabilidad de los directores lo cual les va a hacer pensar antes de aceptar el cargo de director, lo cual tampoco creo que sea beneficioso que terminen al frente de una empresa personas que no tengan conocimientos.

¿Considera que los administradores y directores deben agotar la vía interna antes de solicitar el concurso para no incurrir en responsabilidad?

Parecería que sí, hay dos artículos que de cierta forma se contradicen, por un lado se establece que el director tiene la obligación de pedir concurso y hay otro que hace referencia al directorio como órgano. A mí me parece que lo mejor es que el director lo plantee al interior del directorio, y en su caso el directorio en una asamblea de accionistas, y ahí se resuelva si la empresa va a entrar o no en un concurso. La palabra concurso hace perder crédito a la empresa en el mercado, por lo que hay que buscar el momento justo para hacerlo, tampoco conviene adelantarse ya que puede provocar nerviosismo en el mercado y pérdida del crédito que tiene la empresa. Quedan librados de responsabilidad si queda labrado en actas que ellos en el directorio lo pusieron en conocimiento y el directorio o en su caso cuando se plantea a la asamblea de accionistas, que me parece lo más correcto, esta dijo que no se presentarían a concurso. Se trata de evitar la presentación tardía a través de las sanciones, pero cuál es el momento preciso es una zona gris, que empresario con un poco de cultura empresarial se debería dar cuenta hasta dónde puede llegar.

¿Cómo deben proceder las figuras competentes en caso de conocer el estado de insolvencia?

Sería bueno plantear primero al interior de la organización y luego esperemos que se resuelva lo que plantea la justicia para evitar ese problema de que la prensa hace eco de una solicitud de concurso y eso le produce poco menos que la muerte a la empresa porque pierde crédito y ya sabemos lo que pasa en un mercado tan chico como el nuestro.

¿Considera que las responsabilidades agravadas pueden traer efectos indeseados en relación a que cada vez menos las personas capacitadas estarán dispuestos a aceptar cargos como el de director o administrador?

Parecería que si, además lo vemos en el ámbito de los síndicos. Síndicos que conozco, que han actuado durante años, que pese a estar preparados para hacerlo no quieren asumir el riesgo que después le puede repercutir en su propio patrimonio, es un riesgo de la profesión de síndico. El síndico es el administrador y reemplaza al empresario, el tema es hasta donde su actuación de ordenado administrador implica meterse en nuevos negocios o simplemente mantener el valor de la empresa que parecería lo prudente, no arriesgar; de repente va a una empresa y ve que si le dieran otro giro u otra publicidad podría ser más redituable. Pero ese no parecería ser el fin del síndico, el síndico no es un empresario, es un ordenado administrador de un encargo judicial de mantener el valor de ese activo mientras se termina con el proceso.

¿Considera que la ley es aplicable en la práctica?

La ley les agrava la responsabilidad, los directores generalmente son rentados, tendrán que equilibrar si les sirve o no les sirve. El propio mercado irá dando respuestas a todo esto, las leyes sirven o no después que se ponen en práctica, que tiene un tiempo de maduración para ver si realmente esas

soluciones sirven y generalmente tal como están planteadas en la ley no sirven. Esta propia ley que está en vigencia debería ser mejorada.

¿Ha tenido de casos en la práctica?

Con respecto a responsabilidad de directores por el momento no ha habido ninguno.

En general, alguna empresas han podido salir adelante, por convenios concursales, otras han llegado a convenios y enseguida no los han podido pagar, hay de todo.

Todavía no hemos tenido la venta en bloque y la compra por parte de trabajadores, es nuevo y a la gente le cuesta armarse en forma de cooperativa o como sociedad comercial porque le falta capital a los trabajadores, no es tan sencillo.

6. Entrevista realizada al Dr. Carlos López Rodríguez

Profesor adjunto (grado 3) de Derecho Privado IV y V (Comercial) en la Facultad de Derecho de la UDELAR.

Generalidades

¿Piensa que nuestro marco legal es efectivo al momento de regular la responsabilidad o sufre determinadas vacías?

El marco legal general contenido en la Ley 16.060 en materia de responsabilidad de directores y socios no tiene carencias. Es un marco adecuado y flexible.

Las carencias que alguno puede que le atribuya son carencias de la interpretación. En particular, en materia comercial, el problema no está tanto en las leyes sino en la inexistencia de una judicatura especializada. Eso impide, no sólo que jueces más idóneos en la materia sean los que interpreten la normativa vigente sino la formación de jurisprudencia.

¿Considera que el mismo es aplicable a la actualidad?

No recomendaría ninguna revisión de dicho marco, especialmente dada la pobrísima calidad técnica de las leyes que últimamente se dictan. Probablemente, empeorarían lo que existe.

¿Considera que la responsabilidad aplicable a Directores y Socios de Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada en el Uruguay es muy severa o estricta? ¿Qué efectos acarrea?

Es muy diferente el régimen de responsabilidad de directores, del régimen de responsabilidad de socios, de modo que no es posible dar una única contestación a su pregunta.

Los socios de una SA no tienen responsabilidad por los actos realizados por la sociedad. De modo que el régimen, obviamente, no es severo.

En general se entiende que los socios de las SRL sí tienen responsabilidad tributaria y laboral (sólo por salarios). Esto no surge de la Ley 16.060 sino del Decreto Ley 14.188. Hay alguna ponencia, por ahí, bastante bien sustentada, que propone considerar que la Ley 16.060 derogó a la Ley 14.188 y, por lo tanto, los socios de las SRL no responderían tampoco por estos conceptos.

Lo cierto es que la solución del Decreto Ley 14.188 no es consistente con el régimen general de responsabilidad de los socios y llevan a la consecuencia no deseada, de que las personas prefieran constituir SA en lugar de SRL, para evitar esa responsabilidad.

En cuanto a la responsabilidad de directores, ésta sí, como contrapartida de la ausencia de responsabilidad de los accionistas, es severa y debe serlo.

Con respecto a la responsabilidad, ¿cómo se hace para que respondan los directores de hecho por daños y perjuicios?

La jurisprudencia en nuestro país ha comenzado a reconocer esa categoría y a aplicarle el mismo régimen que a los administradores de derecho. En el caso de la Ley 18.387, hay un reconocimiento expreso a esta responsabilidad, por el déficit patrimonial.

¿Qué opinión tiene respecto de si los Directores y socios son consientes o no en la práctica del grado de responsabilidad que asumen al momento de aceptar sus cargos?

Las sociedades, especialmente las anónimas, fueron concebidas para grandes emprendimientos en los que verdaderamente existiera acumulación de capital. Los directores y socios de esa clase de sociedades, entienden perfectamente sus responsabilidades porque están debidamente asesorados.

Ahora bien, en la práctica las SA se usan en nuestro país para cualquier clase de emprendimiento, aun individuales. Esto ha empeorado con la eliminación de mínimos de capital para su constitución. A lo mismo contribuye la permisividad de la Auditoría con la constitución de sociedades para su venta.

Como resultado de esta vulgarización de las sociedades, es muy común que los socios no tengan ni la menor idea de la complejidad del funcionamiento de las SA ni que los directores tengan real conciencia del alcance de su responsabilidad.

Responsabilidad en la nueva Ley de Concurso

¿Considera que la Nueva Ley de Concurso y Reorganización Empresarial mejoró las carencias de la normativa anterior?

La Ley 18.387 no estableció ni modificó al marco general de responsabilidad de socios ni directores, de modo que no pudo mejorar carencia alguna en ese sentido.

Esa Ley agrega la responsabilidad de los administradores por el déficit concursal e incluye, como todas las legislaciones modernas en materia concursal, al administrador de hecho.

En términos generales esta solución es compartible. Claro que, tal vez, la norma sea exageradamente severa. Es evidente que, con esta nueva

normativa, las personas solventes difícilmente acepten ser directores de SA y las que sean solventes pondrán sus bienes a buen recaudo ante la inminencia de una crisis empresarial. En el futuro, los directores serán todos insolventes, puesto que ninguna SA puede considerarse eximida del riesgo de la insolvencia.

Veán que la responsabilidad de directores, en el régimen de la Ley 16.060 no es solidaria con los resultados de la sociedad, como en definitiva impone la Ley 18.387. La responsabilidad de directores era sólo por violación de la Ley o el estatuto; abuso de facultades, dolo o culpa grave; y mal desempeño del cargo (esto es, fuera del parámetro de un buen hombre de negocios). En los términos de la Ley 18.387, un buen hombre de negocios (que también pueden quebrar, obviamente), que ajustó su actuación a la ley y al estatuto, podría terminar pagando el déficit patrimonial de una SA insolvente.

¿Qué opina al respecto a la responsabilidad atribuida a administradores y liquidadores de personas jurídicas en cuanto a su obligación de declarar concurso?

La solicitud de concurso excede las facultades de gestión de negocios del órgano de administración. No puede dejarse en manos de un administrador ni de un directorio, una decisión fundamental en la vida de la persona jurídica. El proceso concursal tiene graves consecuencias y, en nuestro concepto, la utilización de ese proceso debe ser resuelta por los asociados o los socios reunidos en la forma establecida para cada tipo social.

¿Qué opina de la innovación de la Ley 18387 sobre la inclusión de la figura de los Directores de hecho?

La condena a los administradores de hecho a la cobertura del déficit concursal, maximiza la satisfacción de los acreedores, finalidad esencial del concurso. Asimismo, tutela intereses generales, por la introducción de pautas éticas

indispensables, especialmente en lo que respecta a la seguridad del tráfico mercantil y al orden económico.

Si sólo se hubiera previsto la responsabilidad de los administradores de derecho, no se hubiera logrado más que alentar la designación de testaferros. La incorporación de los administradores de hecho al ámbito subjetivo de la norma, facilita al Juez la imputación de responsabilidades a aquellos sujetos que realmente desempeñan la función de administración.

Por otra parte, la responsabilidad de los administradores de hecho por el déficit concursal tiene, como efecto indirecto, la promoción temprana u oportuna de los procedimientos concursales. Al administrador de hecho ya no le será indiferente el agravamiento de la situación patrimonial de la sociedad, ni la tardanza en denunciar el estado de insolvencia, por lo que debe instar a quien aparezca como administrador de derecho a la promoción oportuna del concurso, so pena de que se le haga extensiva la responsabilidad por el déficit concursal.

No obstante, se debe advertir, que la atribución al administrador de hecho de la misma responsabilidad por el pasivo concursal, que la impuesta al administrador de derecho, no es la panacea universal.

Es evidente, como bien advierte XAVIER DE MELLO, que será cada vez más difícil que personas capaces y solventes admitan constituirse como administradoras de hecho o de derecho. Quienes tomen ese riesgo, en todo caso, deberán conocer y tener muy en cuenta el alcance de las responsabilidades asumidas.

7. Entrevista realizada al Cr. Nelson Hernández

Contador asesor del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ex Director de Dirección General Impositiva

Aspectos de responsabilidad tributaria

¿Cómo definiría usted la responsabilidad de directores y socios de SA y SRL en el marco normativo uruguayo? ¿Qué aspecto destacaría?

En un ámbito general más allá del ámbito tributario, civil o penal; el tema se traduce en que las responsabilidades por los actos realizados en el período que funcione la sociedad, terminan recayendo en personas, sobre patrimonios o sobre patrimonios de personas; porque es la forma de poder dar un efectivo cumplimiento a la responsabilidad.

Podremos luego allí tener responsabilidades civiles, tributarias, pecuniarias, penales, en función de los apartamientos. Pero podrán existir en algunos casos apartamientos, en otros podremos hablar de simples carencias en la gestión y no de apartamientos en la conducta del administrador.

¿Qué tipo de responsabilidad según DGI considera asume un Director, administrador o socio?

En materia tributaria lo que tenemos vigente es el artículo 21 del Código Tributario, allí establece que los administradores de las empresas son responsables, en la medida que no hayan actuado con diligencia.

Al estar la responsabilidad supeditada a una serie de actos de negligencia, evidentemente es subjetiva. Ahora hay situaciones en que la propia ley establece que la responsabilidad es objetiva, el caso del impuesto a la renta;

allí se establece claramente responsabilidad objetiva hasta el monto de los bienes administrados, independientemente que hayan actuado con diligencia.

Repito con independencia de que hayan actuado o no, se hayan opuesto a las medidas que dieron origen a la deuda; la responsabilidad es objetiva, solo directores tienen responsabilidad. Incluso puede pasar que existan directores sin actividad, y son igualmente responsables por el impuesto a la renta. Por los demás tributos van a ser responsables en la medida que hayan actuado sin la debida diligencia, y hasta el monto de los bienes administrados.

¿Considera que este tipo de responsabilidad se aplica también para las infracciones tributarias?

Para el caso de las infracciones tributarias, tenemos que en general la negligencia se manifiesta en una infracción, la más leve es la mora o incluso el incumplimiento de obligaciones formales.

Una empresa que no presenta declaraciones juradas, aún cuando no estemos hablando de defraudación, evasión ni de no pago, de surgir alguna deuda los socios o los directores son responsables, acá no solo por IRAE sino para todos los impuestos, por el monto de los bienes administrados (ya que esto es una demostración de negligencia).

Podemos pensar que al existir un incumplimiento de una obligación formal, esto implica negligencia, e implica la aplicación del artículo 21, responsabilidad limitada al monto de los bienes administrados.

La negligencia es la menor de las infracciones, si llegamos a la comprobación de una defraudación, es claro que allí no hay negligencia y se extiende la responsabilidad, hasta responsabilidad penal para aquellos individuos que actuaron.

En un caso práctico el gestor o administrador (Cr), hizo omisión de pagos, apropiándose indebidamente del dinero, así como omitió presentar declaraciones juradas y demás información administrativa a BPS y DGI. Llegando a falsificar firma en una declaración de no pago ante BPS; ¿cómo responden en estos casos los distintos actores? ¿Qué mecanismos existen para efectivizar estas responsabilidades?

La persona que actuó es la responsable; pero debemos recordar que en este caso el socio debió haberlo controlado, y aquí está la negligencia. No le van a tipificar dolo ni intencionalidad, pero si le van a acusar de negligente, el socio debía haber controlado que esa, no era su firma.

A veces se plantean casos que son muy difíciles de llevar a la práctica, porque la ley asume que el administrador conoce todo y cada una de las cosas de la sociedad y a veces no es así. Muchas veces se hace fe de la buena conducta del administrador, pero aquí la responsabilidad subjetiva es no haber controlado estos documentos.

Por el adeudo de los tributos será responsable hasta el monto de los bienes administrados, no se irá contra sus bienes particulares. Muchas veces desconocemos cual es el monto de los bienes administrados, porque podemos pensar inicialmente en el monto del activo, pero DGI puede exigir el monto de las ventas; porque de alguna forma el administrador dispuso del monto de las ventas con el cual pudo cumplir con sus obligaciones.

Entendemos que se puede dar lugar a confusión los agentes de retención y los responsables sustitutos, ¿como los diferencia? ¿Y si el agente de retención no paga el que fue retenido es responsable solidario?

Hay agentes de retención y responsables sustitutos.

Con respecto por ejemplo al IRPF, los empleadores son agentes sustitutos, o sea que liberan totalmente al empleado de la obligación derivada del pago. En

cambio si se tratara de agentes de retención, la liberación, la constituye el haberle hecho la retención.

En el caso de un profesional, donde BPS omitió hacerle la retención, ¿cómo operan las responsabilidades en este caso?

En este caso hablamos de agente de retención y no de agente sustituto. Al no retenerle, persiste la obligación solidaria del contribuyente.

Es distinto al caso de sustituto, haya o no hecho la retención, allí culmina su obligación. Por ejemplo el caso de un empleado al cual le pagan sin hacerle la retención, se considera que la obligación es del responsable sustituto (del empleador); jamás se va a repetir al empleado. En cambio en el caso de las retenciones que hablábamos, al referirnos a agente de retención, la administración puede ir indistintamente contra cualquiera de los dos (contribuyente o agente de retención), a el que se cobre primero. Luego repetirán entre ellos.

¿Qué opinión le merece la DGI, como órgano fiscalizador al momento de controlar el cumplimiento de determinadas obligaciones?

DGI es el organismo designado por la ley en cada uno de los tributos cuya administración es cometida a la DGI para realizar los controles, y para determinar quiénes son los responsables, ya que se deberá poder cobrar el tributo.

En general lo que DGI hace es determinar al contribuyente o sujeto pasivo, omiso ó en falta del pago de tales tributos; pero además simultáneamente va contra los responsables, en sí va contra los directivos, administradores que hubieren actuado con negligencia o en el caso de IRAE va incluso contra los directores aún cuando no hubieran actuado con negligencia o actuado diligentemente.

En definitiva lo que hace la DGI es determinar la empresa que tiene una deuda en x período, determina quienes eran los administradores en dicho período. Por ejemplo, Juan y Pedro eran los administradores en el año 2009, entonces ellos son los responsables por el artículo 21 y DGI va ir contra los tres. Se debe determinar el impuesto de qué período se le reclama a cada uno.

Y aquí hay mucha diferencia entre responsabilidad objetiva y subjetiva. La responsabilidad objetiva, se va hasta el momento en el cual fueron exigibles los tributos; es decir yo soy administrador de la sociedad de responsabilidad limitada, cierra balance al 31/12/2009, y me voy de la empresa el 28/02/2010. Yo no soy responsable de los impuestos generados en el 2009, porque al momento del vencimiento de la obligación yo no estaba como socio; es decir yo no incumplí.

Ahora en el caso de la subjetiva, soy responsable durante el período de la vigencia. Si por ejemplo, estoy en una empresa de ventas negras, voy a ser responsable hasta el último día que actué; porque de alguna manera yo debí o debía saber que esas operaciones se daban en la empresa.

¿Qué facultades tiene DGI en las inspecciones a contribuyentes?

DGI tiene facultades para analizar todo lo que está en los domicilios fiscales, es decir si hay una computadora en el mismo la puede analizar. Quien va a determinar si lo que hay en la computadora es o no pertinente va a ser DGI; ya que si no lo conoce no puede determinarlo. Si alguien le dice: -lo que tengo en la computadora son todos temas personales-; es DGI la que deberá determinarlo. DGI analizará y determinará que son temas personales, y no es pertinente la información que hay allí. Pero en principio tiene acceso a toda la información que hay allí.

¿Incluso los estados de cuenta bancarios?

Tendrá facultades para analizar todo lo que está en su domicilio, si los estados de cuenta están allí sí.

Si le pidiera un estado de cuenta bancario a un contribuyente, éste puede negarse.

¿Considera las SA se prestan para cometer ilícitos tributarios? Y las SRL?

No especialmente. Entiendo que el cumplimiento de las obligaciones tributarias no está directamente vinculado con la forma jurídica.

En las SRL es igual; en las SA pongo a un director hombre de paja o a un tercero. Pero en las SRL, puedo hacer lo mismo, poner a socios que no sean reales.

En el caso que exista un director insolvente y exista defraudación tributaria, ¿cómo se procede en estos casos?

Lo que sucede, es que éstos son elementos que contribuyen a tipificar una situación de defraudación. O sea, yo te diría una empresa que no efectúe ningún tipo de maniobras, pero que simplemente no efectúe ningún pago, no declare nada y cuyos directores son hombres de paja; son elementos suficientes para tipificar defraudación. Está incitando a la administración; para que vaya más allá de la determinación del tributo y haga valer responsabilidades penales. Este tipo de situaciones puede incitar celo, para tipificar infracciones penales.

¿Considera que debido a estas situaciones, cada vez más las personas capacitadas tiendan a alejarse de estos cargos?

No, podría darse en alguna situación patológica, pero estaríamos hablando de defraudación tributaria. En general el administrador es la persona más capaz para estar al frente, y ya cuando al frente de la empresa hay hombres de paja es porque hay interés de defraudar.

8. Entrevista realizada al Cr. Walter Rossi

Catedrático de Teoría Contable Superior en Facultad de Ciencias Económicas.

Generalidades

¿Cómo definiría usted la responsabilidad de directores y socios de SA y SRL en el marco normativo uruguayo? ¿Qué aspecto destacaría?

Primeramente que es responsabilidad. Este concepto no siempre está definido. Responsabilidad es para mí, la obligación que tiene uno de responder frente a cosas que normalmente le causan un daño a un tercero.

Ahora ese daño al tercero a veces empieza mezclado con cosas, puede ser una cosa directa (cuando hago un fraude, cuando presento un estado contable que está mal), allí puede haber un daño directo.

Pero también puede ser por omisión, por no cumplimiento de determinadas obligaciones, tiene que ver esto con las mismas responsabilidades que existen dentro de la ley; responsabilidades frente a terceros (aquellas figuras que están fuera de la organización), y a veces responsabilidades frente a los socios.

Estas responsabilidades están planteadas de alguna forma en general en el artículo 391 de la LSC.

Después tienen que cumplir obligaciones, y ahí aparecen como contrapartida a la obligación una responsabilidad. Si yo no cumplo con una obligación voy a tener que responder; habrá que ver, ante quién? Y cómo?. Después tendremos que ver si es contractual o extracontractual.

Aclaro que no es mi especialidad del tema, como dije; pero alguna idea tengo.

No siempre está a mi manera de ver muy precisada, sobre todo cuando puede haber un tipo de responsabilidad penal, hay una cantidad de situaciones en las

cuales está muy en el aire; y la responsabilidad penal implica que exista siempre una definición del delito.

En las otras cosas lo que están, son las diferentes obligaciones que se plantean, en las cuales cualquiera puede ir en busca de esa responsabilidad.

¿Considera que la responsabilidad aplicable a Directores y Socios de SA y SRL en el Uruguay es muy severa o estricta? ¿Qué efectos acarrea? (esta pregunta esta apuntada al tema de los directores insolventes)

Uno puede tener en el caso de los Directores de la sociedad anónima, personas que actúen en alguna manera aportando cosas. Ustedes lo que están planteando es si se crea un testafierro, figura que si uno entra a escarbar tiene algún tipo de figura delictiva. Yo no veo que estén tremendamente definidas estas situaciones, pero capaz que lo están.

¿Qué opinión tiene respecto de si los Directores y socios son consientes o no en la práctica del grado de responsabilidad que asumen al momento de aceptar sus cargos?

Si tienen por ejemplo una situación en la que quien entra es un abogado, debe tener claramente cuál es la situación, porque conoce. Los demás conocen poco. El director generalmente entra, pensando que va a hacer las cosas bien; y entonces como dice, si hago las cosas bien nadie me va a sacar. Pero cuales son todas esas obligaciones, es difícil que de pronto sepa cómo hacer las cosas.

Los ejemplos de directores que debieran haber tenido conocimiento de cosas, casos especiales de bancos.

Yo conozco el caso de un director de “XX”, el cual se había ido varios meses antes que se produjera el tema; y yo le planteé mira que suerte que tuviste.

No siempre la gente que entra como director tiene clara la responsabilidad, esto siempre pasa en los temas de gestión.

¿Qué opina al respecto a la responsabilidad atribuida a administradores y liquidadores de personas jurídicas en cuanto a su obligación de declarar concurso?

En general lo que se refiere a liquidadores de personas jurídicas, normalmente están cerca del tema concursos, porque al nombrarlo liquidador ya conocen de su capacidad.

En concurso, no tanto relacionado a este tema, sino a un concepto subjetivo que no entendemos en Uruguay; es decir la ley de concurso claramente introdujo un tema que es tratar de salvar a las empresas. Para ello hay que declarar el concurso a tiempo, y en Uruguay se estila dilatar los procesos, con la esperanza de lograr la normalidad de los mismos; cuando se debiese decir: paro acá y negocio.

El régimen anterior implicaba que quién pidiese un concordato, estuviese en la quiebra. Era raro que luego de un concordato, la empresa continuara. La nueva ley de concurso pretendió darle un enfoque anterior en el tiempo. Ahora eso es un tema muy difícil, porque quien está al frente de las cosas busca sacarlo, cuando debiera analizar bien y hacer una reestructuración.

Hay mucho miedo relacionado a declarar el concurso, cuando debiera analizar hasta donde no doy más.

Aspectos de responsabilidad contable

¿Qué opinión le merece las exigencias impuestas por el Código de Comercio respecto a la teneduría regular de libros?

Está bien planteado. El Código de Comercio lo único que hace es establecer como registrar la historia. No línea respecto a cómo armar un estado contable, lo que dice sí es respecto al libro inventario que debe contener el detalle de todos los bienes.

No está muy claro, si al colocar el detalle del inventario, se lo debe hacer traducido en pesos o en unidades únicamente. No establece un cierre.

Pero el Código de Comercio maneja registraciones, para lo cual no importa lo que tiene regulado y lo que tiene que regular.

Lo que tiene que regular, es un sistema en el cual la historia quede establecida de forma tal, que cuando tenga que recurrir a la ella oportunamente, sea la historia que se escribió cuando ocurrieron los hechos. Aquí tenemos un problema, porque estoy registrando las cosas normalmente a tiempo después.

En Brasil, tienen los Contadores pero también un técnico contable, que es menos que un Contador; el cual debe dejar constancia que la registración se hizo, y la fecha efectiva. Sería un tema en cual, les estaríamos dando fe a la fecha, tan importante en la historia de los registros contables.

¿Lo piensan incorporar en Uruguay?

Nadie lo ha planteado. Para mí es un tema importante, en el hecho, en el caso de las hojas móviles se buscó soluciones; pero terminas haciendo cosas a destiempo, donde se pueden llegar a cambiar. En el otro caso tengo que tener la registración y como está.

Pero fuera de esos temas, en general está bien; te está diciendo como debes tener las cosas; yo no regularía más.

Para pequeñas y medianas empresas, ¿entiende que sea un costo excesivo y limitante por ende para la debida presentación?

Allí aparece una cosa, que aparece en todas las discusiones (en materia de creación de un Instituto de Normas Contables, en materia de normativa); es que, atendemos a todas las empresas como si fueran todas iguales. Cuando yo digo que hay que colocar la historia, en forma clara y tiene que regularse, tiene que ver con temas societarios. Es decir, cuando yo me peleo con un socio; debemos tener muy claro que fue lo que pasó antes; porque alguien tiene que ir a mirar que es lo que está pasando. O por ejemplo, cuando se produce la muerte de uno de los socios, o temas de herencia, en el cual lo que está allí aparece como tema controvertido. Normalmente una empresa de las que me están describiendo ustedes, puede tener una situación en la cual, no se preocupe por esos temas.

Ahora yo he tenido muy poca cosa en mi vida profesional, en la cual ello sea utilizado, pero ha habido casos. Por ejemplo, se tenía que registrar que había en los inventarios, se peleaban en la mitad; y la figura de los registros contables es justamente esto, mostrar la historia.

En general, entiendo no sea una cosa tan pero tan costosa. Hoy en día tengo los sistemas informáticos que me facilitan. El costo actualmente incluyendo timbres, encuadernación e impresión gira en el marco de mil pesos. Ahora quiero aplicar esto a un quiosco que vende veinticinco mil pesos por mes; estamos hablando de un costo importante.

Pero para las demás empresas medianas y grandes, entiendo no sea un costo alto.

También está el tema de los colegas, la impresión de libros implica un trabajo más a asumir, lo deberían cobrar como un trabajo adicional.

Yo creo que la registración desde este punto es algo posible, factible, puede llevarse de buena forma. Creo que la inmensa mayoría de las empresas significativas, lo hacen.

Ahora si es muy chiquito, a ese que le tenemos que exigir?. La ley dice “todo comerciante debe llevar”. Pienso que el que tiene un taxi, es comerciante, ahora, llevará libros? No lo creo, juntará los papales y liquidará.

Llegado el momento tendrá sus dificultades o no, frente a impositiva, al Banco de Previsión Social, les exigirán los documentos y si no los tiene; lo pueden ejecutar. Normalmente lo que dicen, es que me sale más barata la negociación que el cumplir. Pero las empresas de significación, entiendo normalmente lo cumplen.

Con relación al órgano fiscalizador (AIN), ¿considera que la intervención de este es adecuada?

Entiendo que la cantidad de balances que debieran registrarse, y no se registran son altos; y allí si existe un tema de por qué registrarlo.

Es obligatorio tener registrados los estados contables en AIN para poder distribuir dividendos; pero multas, controles, no hay. Se distribuyen dividendos, se paga el 7% a DGI, y no existe control sobre la presentación de los balances.

Un tema muy importante, es cuáles balances registrar.

El Instituto de Normas Contables Adecuadas, tuvo resistencia fuerte, siendo una de ellas que se fijaban multas y una serie de cosas. Aquí el tema central, es qué tipos de balances y quién los tiene que registrar.

Cuando yo empecé a trabajar en la Comisión de Normas Contables Adecuadas, las cámaras empresariales (de Industria, de Comercio), por aquella época tenían obligación de publicar en el Diario oficial sus balances. Entonces hicieron una movilización para eliminarlo y lo consiguieron. El argumento tenía que ver, con que existían sociedades anónimas que tenían una casa.

Luego años después existieron protestas, cuando quiebra CREDITO SA, encontrándose con que la empresa hacia tres ejercicios tenía patrimonio negativo. Todos los comerciantes que le seguían prestando servicios, y atendiendo sus tarjetas, no cobraban por todo esto y se generó: ¿por qué no publican?. Y se había dicho que no publicaran.

Deberían publicar Estados Contables todas aquellas empresas en las cuales, está involucrada gente que no tiene posibilidad a acceder a la información si no es por este medio.

Debiera haber un proceso de transparencia, en el cual está implicada la idea de los que prepararon el Instituto de Normas contables Adecuadas, que todos debieran conocer todo.

La AIN hoy por hoy, no tiene medios de controlarlo.

¿Considera que la LSC en la Sección X (Documentación y contabilidad) reglamenta todos los aspectos necesarios sobre este tema? ¿Qué aspecto le parece falta considerar?

En general la documentación y contabilidad, tiene muchas cosas que ni siquiera debieran estar ahí. La ley del Instituto de Normas Contables Adecuadas, resolvía el tema; había alguien que decía cuáles eran las normas contables aplicables. Cuando digo las Normas Contables Aplicables, digo cuales son las responsabilidades que existen alrededor de esos temas. Por lo tanto el artículo 91, que habilita a los decretos, y los decretos te llevan a las Normas Internacionales de Contabilidad; y ahí la responsabilidad queda a mi manera de ver bastante clara.

La Ley de Sociedades Comerciales, está fundamentalmente orientada a los socios, a la interna; establece: los administradores de las sociedades dentro de los seis meses debieran presentar los Estados Contables en la Asamblea, queda muy claro que son los administradores los que deben presentar.

La Norma Internacional de Contabilidad 1 vigente hasta el 2003, tenía una cláusula que decía que los directores y administradores eran los responsables por la emisión de estados contables.

Esa cláusula desapareció, pero si miramos bien la Norma Internacional 1 verán que refiere a la entidad.

La entidad no puede presentar nada, los que presentan son los que toman decisiones por la entidad, por lo tanto son los administradores; lo que en la norma le llaman el *management*, la traducción dice gerencia. Realmente lo que dice en inglés es *management*, y no es la visión de gerencia que a veces aplicamos, es la persona que tiene el poder de decisión dentro de la organización; que esto en una sociedad anónima es el Directorio.

Cuando miramos la responsabilidad desde este punto de vista, queda muy claro que quiénes tienen que presentar los Estados Contables, es el directorio, el *management*.

Entonces estas personas son responsables por la presentación de los Estados Contables, y tendrán que responder por dicha presentación. Es decir si hay un Estado Contable falso, ellos van a tener que responder. En Uruguay no hay casos previstos de responsabilidad penal, en caso de no presentar Estados Contables.

Desconozco que pasa impositivamente, pero sé que hay situaciones penales por la cual los directores se ven perjudicados, ya que presentaron falsedades. No podemos aplicar una ley penal a una sociedad, la aplicamos a una persona. Entonces por la emisión de Estados Contables, entiendo está contemplado en esa norma (NIC 1); porque tengo el art. 91 (LSC), tengo el decreto, tengo la norma y la norma para mí establece que quien presenta se hace responsable, en este caso el directorio.

Luego si vamos al art. 391 (LSC), y el 83 (LSC), entendemos que estas personas que tienen que cumplir con una obligación, presentan Estados Contables, transgreden en una obligación; entonces tendrán que responder.

El Instituto de Normas Contables Adecuadas, el proyecto de ley, decía expresamente quienes eran responsables.

Si vamos a la normativa argentina, allí están tipificados los delitos (balances falsos entre otros); con determinada cantidad de años; por lo que aquí se agrega una responsabilidad penal.

Comentándonos una monografía sobre Emisión de Estados Contables nos cita a: Fowler Newton en cuestiones fundamentales establece “los administradores son responsables por eso...”. “La emisión de informes contables falsos e incompletos constituye delito en algunos países, en Argentina es aplicable la siguiente disposición del Código penal, artículo 300 del Código Penal Argentino:

Art. 300 numeral tercero “el fundador, director, administrador, liquidador o síndico de una sociedad anónima, cooperativa o de otra persona colectiva, que a sabiendas publicare, certificare o autorice un inventario, un balance, una cuenta de ganancias o pérdidas o los correspondientes informes, actas o memorias, falsos o incompletos o informare a la asamblea o reunión de socios, con falsedad o reticencia, sobre hechos importantes para apreciar la situación económica de la empresa, cualquiera que hubiese sido el propósito perseguido al verificarlo”.

Art. 301 “ Será reprimido con prisión de seis meses a dos años, el director, el gerente, el administrador o liquidador de una sociedad anónima, o cooperativa o de otra persona colectiva que a sabiendas prestare su concurso o consentimiento a actos contrarios a la ley o a los estatutos, de los cuales pueda derivar algún perjuicio. Si el acto importare emisión de acciones o de cuotas de capital, el máximo de la pena se elevará a tres años de prisión, siempre que el hecho no importare un delito más gravemente penado.”

Por lo que vemos está planteado, hay inclusive propuestas en la Argentina sobre este tema, para cambiar.

En Chile también existen menciones al tema, la Ley 18.046 de Sociedades Anónimas, art. 39 “...Cada director tiene derecho a ser informado plena y

documentadamente y en cualquier tiempo, por el gerente o el que haga sus veces, de todo lo relacionado con la marcha de la empresa. Este derecho debe ser ejercido de modo de no afectar la gestión social...”

¿Qué responsabilidad considera usted, asume el contador público en calidad de contador externo o asesor?

El Contador actúa en relación al proceso de comunicación de los estados contables, en el campo del receptor, trabajando dentro de la empresa preparándolos, y en la certificación. El Colegio insiste en que para cierto tipo de tareas, no es necesario exigir independencia.

Mi opinión es que debiera existir independencia en todos los casos. Debiera ser un Contador distinto el que registra y arma los balances, y de aquel que certifica.

El Contador, la primera responsabilidad la tiene frente al administrador; si él hace cosas que están mal el administrador lo puede llegar a hacer responder. Las Dra. Beatriz Venturini y Dora Szafir, plantean que aquél que causa daño a un tercero, puede siempre ser demandado. Entonces un Contador que prepara un estado contable al banco y ahí hace una algo que está mal, es decir no cumple con las normas contables. Por ejemplo, presento un estado contable donde expone los repuestos a precio de venta; esto no está permitido por las normas contables, entonces está mal y debiera responder por ello según exponen Venturini y Szafir.

La relación entre administrador y Contador es un tema muy delicado. El Director es el que tiene el poder para tomar todas las decisiones, y por ende es quien debe tener toda responsabilidad; delegará pero deberá controlar luego. Por ejemplo, los Contadores del Banco Comercial cuando Rhom hizo la maniobra, y se llevó el dinero por la Compañía General de Negocios; ellos no tenían definido el alcance de su trabajo. El Banco Comercial hizo sumarios, y ellos sostuvieron siempre - no sabían lo que había pasado-.

Otro caso, hace muchos años un Contador, que en la época de la dictadura era Contador de una empresa constructora, la cual tenía dos socios. Uno de los socios era miembro del Consejo de Estado (parlamento actual).

Valentín Arismendi Ministro de Economía de aquel momento estableció por primera vez, que cuando se emitían estados contables frente a DGI debían estar firmados por Contador Público. Esto fue claramente rechazado por los Contadores de aquel momento.

El artículo siguiente decía, que si había fraude el Contador era solidariamente responsable por los impuestos que no se habían pagado. El Colegio de Contadores, rápidamente se pronunció en contra de esta norma.

El constructor le dijo al colega nuestro, -pero ustedes pidieron siempre firmar los estados, y ahora que está la norma no quieren la responsabilidad-.

Mi colega -yo no quiero la responsabilidad así expuesta-

Constructor – ¿y por qué no? Nunca le dije que hiciera algo incorrecto. ¿Por qué no me firma los estados?-

Mi colega –me tendría que pagar lo suficiente-

Constructor –¿es un tema de dinero entonces?-

Mi colega –No. Me tendría que pagar lo suficiente, para que yo consiguiera un socio y él viviera las 24 horas con su socio y yo viviera las 24 horas del día con usted. Porque de la forma que está planteada la responsabilidad, yo soy responsable por cualquier cosa que pase, y no tengo certeza que no realizó actos ilícitos. No puedo saberlo, porque no soy quien hace el negocio, es usted.

El Contador no tiene acceso a todas las cosas que pasan, por eso debemos limitar la responsabilidad; sobre todo cuando acontecen fraudes gerenciales.

La responsabilidad frente a una relación de dependencia, la tenemos si es cómplice de fraudes que pueda realizar el directorio, realizar registros falsos. Existen casos prácticos en Maldonado, donde se hicieron juegos de facturas falsos y movimientos inexistentes y fueron presos por ello.

El Contador externo, deberá definir el alcance de su trabajo; puesto que recibe información externa. El Colegio de Contadores hace unos años emitió un pronunciamiento donde se deja constancia que somos un mero asesor externo. Recuerdo el caso de una demanda contra un Contador. Una serie de socios de una clínica odontológica importante, contratan a un Contador para que organizara la empresa. Les hizo el trabajo, quedaron muy conformes, se estableció claramente cuanto debía retirar cada socio y demás.

Le propusieron se quedara y él aceptó con la condición de llevar mejor contabilidad. Le enseñó a una señora que trabajaba allí a registrar correctamente, hacer conciliaciones, etc.

Esta señora los robó en U\$S 100.000. Entonces los socios le comunican al Contador que perdieron dicha suma, U\$S 50.000 ellos y U\$S 50.000 el Contador.

Lo demandaron y él luego ganó la demanda porque quedó en claro, que los socios le dejaban cheques en blanco a la señora y demás.

Pero vino a consultarme a mí antes del juicio, para ver cómo podía defenderse. Le consulté si ¿tenía definidas tus tareas? No las tenía, era el Contador... trabajaba en muchos lados y en cada uno de ellos las tareas que realizaba eran distintas. En algunas tenían empleados, en otras no; en algunas recoge la documentación y registra; en otros tienes un auxiliar y sólo haces el balance; en otros recibe información y emite el balance. Entonces debieras tener primeramente claro cuáles eran tus tareas; ahora si tú firmaste el estado contable, te convertiste en solidariamente responsable.

Es por esto que el contador firma un informe de compilación, de revisión limitada o de auditoría.

Entiendo que el Contador debiera ser independiente en todos los casos.

El contador tiene la primera responsabilidad frente al administrador; si él hace cosas que están mal el administrador lo puede llegar a hacer responder.

Las Dra. Beatriz Venturini y Dora Szafir, plantean que aquél que causa daño a un tercero, puede siempre ser demandado.

La relación entre administrador y Contador es un tema muy delicado. El Director es el que tiene el poder para tomar todas las decisiones, y por ende es quien debe tener toda responsabilidad.

Si estamos frente a una relación de dependencia, tenemos responsabilidad si es cómplice de fraudes que pueda realizar el directorio, realizar registros falsos. Existen casos prácticos en Maldonado, donde se hicieron juegos de facturas falsos y movimientos inexistentes.

El Contador externo, deberá definir el alcance de su trabajo; puesto que muchas veces recibe información externa. El Colegio de Contadores hace unos años emitió un pronunciamiento donde se deja constancia que somos un mero asesor externo.

Es por esto que el contador firma un informe de compilación, de revisión limitada o de auditoría.

9. Entrevista realizada al Cr. Alfredo Pignatta

Catedrático de Contabilidad y Cambio de Precios de la UDELAR.

Aspectos de responsabilidad contable

¿Cuál es su percepción de la responsabilidad en Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada en relación a los administradores, directores, socios y accionistas?

En general la responsabilidad de un director o de un administrador en el manejo de los fondos societarios, la sociedad le da la potestad para realizarlo y él tiene la responsabilidad de su actuación a partir de eso. Esa responsabilidad va a estar en función de que su obrar esté de acuerdo a criterios técnicos, a criterios lógicos, en función de la amplitud personal que tenga. De ahí se deriva el hecho de que esa responsabilidad o lo que hizo lo va a demostrar a partir de la presentación de los estados contables. La presentación de los estados contables es responsabilidad de quien administró la empresa, por eso cuando la asamblea dice que aprueba el balance, que en definitiva no tiene la idoneidad para hacerlo, lo que está haciendo es aprobar la gestión de quien los elaboró, entonces a través de los estados contable muestra que hizo o que no hizo. Aprueban la gestión a través de lo que dice el balance, y el balance puede estar bien o mal no por lo que diga la asamblea, sino desde el punto de vista técnico, de las técnicas contables que utiliza. La ley es incorrecta cuando dice que ésta debe aprobar el balance, lo que aprueban es la gestión por lo que dice el balance.

¿Qué opinión le merece las exigencias que plantea la LSC en cuanto a los dividendos mínimos?

La ley en relación a los dividendos, establece el dividendo mínimo, buscando proteger a las minorías. La responsabilidad del director o administrador es determinar correctamente los resultados y para eso se necesita una adecuada presentación de los estados contables, aplicación de normas que reflejan cual es la realidad económica, no tiene sentido que se obligue a distribuir un resultado cuando por ejemplo no se hizo un ajuste por inflación porque se está determinando mal la utilidad a ser distribuida. Yo creo que ahí sería responsabilidad del director que no prepare adecuadamente los estados contables, o por lo menos acorde a las normas de contabilidad y que contemple todos los efectos.

¿Qué piensa respecto a la no existencia de sentencias por responsabilidad de los contadores en el Uruguay?

No la hay en el Uruguay, en otros países hay sentencias, en Estados Unidos es común cuando una empresa quiebra por ejemplo, donde los estados contables no están preparados de acuerdo a normas contables adecuadas, que no representan la realidad de la empresa, los acreedores van contra los directores o administradores, a quienes les corresponde la responsabilidad por la administración de la sociedad y la presentación de los estados contables. Aquí no hay porque no los han demandado, pero pasó el caso de una empresa en Uruguay, que por lo menos el contador de la empresa, que en ese momento era el director, fue preso por maniobrar o tergiversar los balances.

En el caso de un contador que fuera asesor pero no ocupe el cargo de director, tiene eventualmente responsabilidad cuando da su opinión sobre estados contables, o sea cuando audita. Se puede dar que el director le traslade la responsabilidad, por haber obrado acorde al asesoramiento del contador, por

carecer él de conocimientos técnicos, pero en la realidad aun no hay ningún caso.

La responsabilidad es del director, si este fue mal asesorado por un contador, este puede ir contra él por el mal asesoramiento.

¿Qué opina respecto a la teneduría regular de libros en la práctica que a veces no se cumple como se debería?

Hay que analizar si son problemas formales o sustanciales, en el caso de registración o cumplimiento de las disposiciones el director tiene la responsabilidad no solo del manejo de la empresa sino también de los aspectos administrativos, por lo cual va a ser responsable por no cumplir con todas las disposiciones legales y formales y en el caso de no conocerlas, debe pedir asesoramiento.

El hecho de la registración son aspectos formales, si esta todo en orden avala o sirve de prueba, pero no es sustancial el hecho de que esté todo prolijo, ordenado y todo llevado al Registro Público de Comercio, el puede probar por otros medios que está bien, es decir, una cosa son aspectos formales de presentación y otra es tergiversar la información, la sustancia es la información que se da a partir de lo que se hizo.

¿Qué opina respecto del órgano fiscalizador?

A la Auditoría Interna de la Nación y a los Síndicos se les asigna una responsabilidad mayor a lo que pueden hacer, deberían estar todo el día en la empresa con un equipo de trabajo auditando. Es una responsabilidad que es difícil de llevar a cabo, deberían delimitar en el informe expresamente lo que hacen, aunque la ley los responsabiliza.

¿Cree que los administradores y directores son conscientes del grado de responsabilidad al que se exponen?

No hay mucha conciencia, principalmente en empresas que no poseen gran tamaño, es un problema cultural, de saber que está haciendo, cuáles son sus funciones dentro de la empresa y sus responsabilidades, por ejemplo muchas veces se violan los derechos de las minorías.

BIBLIOGRAFÍA

Libros, revistas, boletines y otros:

- BERRO, Federico, “Los Ilícitos Tributarios y sus Sanciones” 2º Edición. Montevideo: FCU Noviembre 2007.
- BERRO, Federico, “Responsables Tributarios”, Amalio M. Fernández, Año1990.
- BRAVO Gretel y NORANDO María, “Enfoque Laboral de la Empresa. Los distintos grupos de empresas, las modalidades que asumen y su responsabilidad en materia laboral. Subcontratación laboral.”, Trabajo de Investigación Monográfico. Contador Público Plan 1990, FCEA
- BUGALLO MONTAÑO, Beatriz. Sociedades de Responsabilidad Limitada en el Derecho Uruguayo. Primera Edición. Montevideo: FCU, 2004.
- CADE, Doctrina y Jurisprudencia, Tomo 3 - Año 1- octubre 2009.
- CAFFERA VIDE, Gerardo, “Sujeto, Responsabilidad y Contrato” en Revista Tributaria Tomo XXXIII Número 193 Año 2006.
- CAPUTI MENENDEZ, Raül. “De la Documentación y contabilidad”, Obra dirigida por GAGGERO, Eduardo- PEREZ IDIARTEGARAY, Saúl- RIPPE, Siegbert. “Análisis Exegético de la Ley N° 16.060. Sociedades Comerciales”. 1ª edición, Montevideo: FCU 1993
- CASTELLO Alejandro y ROSENBAUM Jorge, “Subcontratación e Intermediación Laboral”, 2ª Edición, Montevideo: FCU Año 2008.
- CENDOYA, César. “Contabilidad y Sociedades Comerciales” 4ª Edición, Montevideo: FCU Abril 2000.
- DOTTA, María Cristina. “Actuación del Cr. Público como perito judicial” Material de la Cátedra de Actuaciones Periciales Año 2009 Tomo II. Oficina de Apuntes de la Facultad de Ciencias Económicas y Administración
- ESTEFANELL, Carlos y SOCA, Mario. Teórico- Tomo XII. “Declaración Judicial de Concurso”. Cátedra Actuaciones Periciales 2009- Servicios de Documentación del CECEA-Oficina de Apuntes. Montevideo, Junio 2009.
- Estudios Jurídicos. UCUDAL N° 1 Año 2006.
- Evaluación de la Ley de Sociedades Comerciales a 20 Años de su Promulgación 1º Edición, Instituto de Derecho Comercial, Facultad de Derecho de la UDELAR, Montevideo: FCU Año 2009.

- FERNANDEZ, Gabriel Hernán “Responsabilidad Tributaria subjetiva de Socios de Sociedades Personales y Directores de Sociedades contribuyentes” en Tribuna del Abogado N°154 Agosto/Setiembre 2007.
- FERNANDEZ, Gonzalo. “Régimen Penal de las Sociedades Anónimas” en Cursillo de Derecho Penal Económico, Montevideo: FDCS, 1990
- FERNANDEZ, Gonzalo, Derecho Penal de las Sociedades Anónimas, ed. Amalio Fernández Montevideo Año 1983.
- GAGGERO, Eduardo, PEREZ IDIARTEGARAY, RIPPE, Siegbert. en “Análisis exegético de la Ley 16060: Sociedades Comerciales”, 1° Edición, Volumen 1, Montevideo: FCU 1992.
- GUBBA, Hugo; GUTFRAIND, Jorge; MONTONE, Luis; RODRIGUEZ, Rubén; SAULEDA, Luis; VILLARMARZO, Ricardo. "Auditoria Guía para su planificación y ejecución", Montevideo Central de Impresiones, Año 2007
- HERRERA, Nicolás, "Inoponibilidad de la Persona Jurídica" en La Nueva Ley de Sociedades, Cursillo realizado en la Facultad de Derecho, Montevideo 1989
- MERLINSKI, Ricardo. Manual de Sociedades Comerciales. Editorial Carlos Álvarez. Segunda Edición Actualizada. Montevideo 2008.
- MEZZERA ALVAREZ, Rodolfo “Curso de Derecho Comercial” Tomo II Las Sociedades Anónimas, Limitadas, y Cooperativas, Volumen 2, Octava edición, actualizado y ampliado por Siegbert Rippe, Montevideo: FCU, Marzo 1999.
- LOAIZA KEEL, Carlos en “La Responsabilidad Tributaria de los Socios y Directores: Interpretación Jurídica Orientada Políticamente y Económicamente”, en Revista Tributaria N° 193 Año 2006.
- OLIVERA GARCÍA, Ricardo. Principios y Bases de la Nueva Ley de Concursos y Reorganización Empresarial. Montevideo: FCU, 1° Edición, Diciembre 2008.
- OLIVERA GARCIA, Ricardo, Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas", L.J.U., t. LXXXI, Estudios Jurídicos en Homenaje al Dr. Oscar Arias Barbé, Diciembre. 1980.
- PEREZ DEL CASTILLO, Santiago. “Manual práctico de Normas Laborales”, 10° edición Montevideo: FCU Año 2000.
- Ponencias del Curso de Posgrado de Derecho Penal Económico, Universidad de Montevideo Año 2008.

- PREZA RESTUCCIA, Dardo, “Delitos Económicos”, Editorial B de F, 1º Edición, Montevideo, Año 2004
- Responsabilidad de Administradores y Socios de Sociedades Comerciales, coordinado por FERRER MONTENEGRO, Alicia y CAFFERA, Gerardo. Primera Edición, Montevideo: FCU diciembre 2006.
- RIPPE, Siegbert. Introducción a la Nueva Ley de Sociedades Comerciales. Ciclo de Conferencias. José A. Ferro Astray, Director Académico. Primera Edición. Montevideo: FCU, Setiembre 1990.
- RIPPE, Siegbert. “Régimen de Exhibición de Libros de Comercio en el Derecho Uruguayo”. Revista de Derecho Comercial y de la empresa. N°s 61 y 62, Montevideo: FCU Año 1995.
- RIPPE, Siegbert. “Régimen de la prueba de libros de comercio en el Derecho Uruguayo”. Revista Uruguaya de Derecho Procesal. N° 2 Montevideo: FCU Año 1997.
- RIPPE, Siegbert y HOLZ, Eva. Reorganización empresarial y concursos. Ley 18387. Montevideo: FCU, 1º Edición, Diciembre 2009.
- RIPPE, Siegbert. Texto y Contexto-24. Ley de Sociedades Comerciales 16060 4ª Edición, Montevideo: FCU Año 1991.
- ROSSI ALBERT, María Rosina y GONZALEZ RABELINO, Gustavo “Responsabilidad de los socios de la SRL por créditos laborales”. Revista de derecho laboral. Vol. 41. N° 190. Abril Junio 1998
- SZAFIR, Dora y VENTURINI, Beatriz. “La Responsabilidad profesional de los Contadores”. Anuario de Derecho Civil Uruguayo, Tomo XIX en Curso UPAE Montevideo Mayo-Junio de 2005
- VALDES COSTA, Ramón, Curso de Derecho Tributario”, 3º Edición, Bogotá-Colombia Año 2001.
- VALDES COSTA, Ramón, VALDES DE BLENGIO, Nelly y SAYAGUES ARECO, Eduardo, Código Tributario Comentado y Anotado, 5ª. Edición, Montevideo: FCU, Año 2002.
- VERGNES, Dominique, MARTINEZ, Agustina, VILARO, María Patricia. “Aspectos diferenciales entre la Ley de Sociedades Comerciales N° 16.060 y las Normas Internacionales de Contabilidad respecto a documentación y contabilidad”. Monografía, Año 2009

Páginas Web

- <http://www.estudiomazzottimachado>
- <http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catcont1/concepto.pdf>
- http://www.dhargain.com.uy/Derecho_Comercial/El_comerciante_y_su_esta_tuto_legal.pdf.
- http://www.um.edu.uy/docs/revistafcee/2006/Teneduria_Regular.pdf.
- <http://www.derechocomercial.edu.uy>
- <http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,511,O,S,0.html>
- <http://www.ultimasnoticias.com.uy/consultorio/conjur040609.html>
- <http://www.larepublica.com.uy/editorial/88300-adecuar-la-legislacion-para-combatir-los-delitos-economicos>
- <http://www.fder.edu.uy/contenido/penal/pdf/langon-asociacion.pdf>.
- Foto carátula extraída de <http://causaabierta.blogia.com/temas/economia.php>

“Responsabilidad de Directores y Socios de Sociedades Anónimas y de Sociedades de Responsabilidad Limitada “
