

La participación del profesional de ciencias económicas en el delito de evasión tributaria¹

Alejandro David

I. Introducción [\[arriba\]](#)

Este trabajo tiene por objeto analizar la participación del profesional de ciencias económicas en el delito de evasión tributaria. A estos fines, se manejará el concepto de participación en sentido estricto², es decir, el que comprende los supuestos de inducción, cooperación necesaria y complicidad secundaria.

Por razones de carácter práctico, el tema de estudio está doblemente limitado. Por un lado, dentro del concierto de ilícitos tipificados en la Ley Penal Tributaria N° 24.769 -en adelante, LPT-, sólo se contempla la participación con relación al delito de evasión en sus diferentes formas. Por otro lado, en función de las características del tipo penal, sólo se considera la intervención del profesional de ciencias económicas en carácter de partícipe y no de autor.

Por tanto, las funciones del profesional contable, que conforman el marco fáctico del trabajo, se extienden, principalmente, a las de auditor externo, asesor fiscal, liquidador de impuestos y encargado de llevar la contabilidad; se excluye, entonces, las funciones de síndico societario, bajo las cuales podría caberle la imputación a título de autor.

Sobre esta base, se intentará defender la siguiente tesis: la participación del profesional de ciencias económicas en el delito de evasión deberá definirse, en primer lugar, dentro de la tipicidad objetiva. Para ello, su conducta deberá crear un peligro típicamente relevante de participación, en el sentido de constituir una adaptación o “reorganización” de la actividad profesional con la virtualidad de co-configurar el delito de evasión. Sin embargo, el carácter de conducta neutral, que caracteriza a la actividad de estos profesionales, impone una interpretación restrictiva, de manera que únicamente quepa admitir una participación punible cuando el comportamiento tenga, objetivamente, el sentido inequívoco de adaptación o acoplamiento. Con referencia al tipo subjetivo, la interpretación sistemática de la normativa legal aplicable determina la imputación de la participación criminal únicamente a título de dolo directo.

En esta dirección, se tratará, inicialmente, algunos aspectos relevantes del delito de evasión tributaria que influyen, directa o indirectamente, en una eventual participación por parte del profesional de ciencias económicas. En segundo lugar, será necesaria una somera referencia a la dogmática de la participación criminal, como topos propio de la tipicidad dentro de la teoría del delito. Finalmente, se abordará el tema específico desde la perspectiva del tipo objetivo de participación para, luego, hacerlo con relación al tipo subjetivo y, así, poder sintetizar las conclusiones del trabajo.

II. Algunos aspectos relevantes del delito de evasión tributaria [\[arriba\]](#)

Dos cuestiones centrales resultan de interés. Por una parte, la característica de delito especial propio -directamente relacionada con el alcance del art. 14 LPT- y, por otra, ya

dentro de la interpretación de los tipos de los delitos especiales, el carácter de delito de infracción de deber o de delito de organización.

Existe coincidencia general en que el delito de evasión tributaria, cuya figura básica está descrita en el art. 1 LPT³, responde a la clasificación de delito especial propio⁴. Idéntica es la posición en la doctrina y jurisprudencia españolas⁵ con respecto al delito de defraudación tributaria del art. 305 del Código penal español⁶. Por lo tanto, el tipo penal de evasión restringe el círculo de posibles sujetos activos a aquéllos que posean ciertas condiciones o cualidades; en nuestro caso particular, la condición de “obligado”⁷.

Desde esta perspectiva, únicamente pueden ser autores del delito de evasión los sujetos “cualificados” o intranei, es decir, aquellos vinculados con el deber tributario de contribuir. Ello es así, ya que “el obligado” se encuentra en una especial situación jurídica frente al Fisco, que deriva de su condición de deudor por haberse configurado a su respecto el hecho imponible. Es decir, el sujeto activo del delito de evasión es el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria o deudor tributario. Por el contrario, los sujetos “no cualificados” o extranei, por carecer de aquella condición, sólo podrán ser partícipes en la evasión de un intraneus, en la medida en que hayan prestado una cooperación o ayuda y en la que concurren los tipos objetivo y subjetivo de participación, respectivamente⁸.

La cualidad de “obligado” ya sugiere la existencia de un deber en cabeza de su portador, para cuya determinación será necesario acudir a las leyes que regulan la materia tributaria. Esta circunstancia fundamenta la opinión mayoritaria -tanto en Argentina, como en España y Alemania- acerca del carácter de ley penal en blanco, toda vez que el tipo penal debe ser completado mediante una remisión a una norma complementaria extra-penal del Derecho fiscal, la que, a su vez, presenta distintos niveles de complejidad en función del tributo de que se trate⁹. Frente a esta posición, un sector de la doctrina sostiene que, por el contrario, se trata de meros elementos normativos del tipo; específicamente con relación a nuestra LPT, el carácter de autor mediante la remisión motivada por el concepto de “obligado”¹⁰.

No hay mayor problema cuando el “obligado” es una persona de existencia visible. La dificultad se presenta cuando es una persona de existencia ideal la que ostenta aquella condición, en el marco de un sistema que no acepta la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Esta problemática surge, por tanto, cuando se verifica una disociación entre la persona jurídica, portadora de las cualidades especiales de autor, y aquella que ejecuta el hecho punible. En este caso, para alcanzar al sujeto individual, se utiliza, con mayor o menor extensión, la denominada cláusula de “actuar en lugar de otro”, con la que se soluciona la cuestión de tipicidad y, en definitiva, de legalidad.

Se trata de una fórmula destinada a resolver los problemas de tipicidad -específicamente, autoría- que plantean los delitos especiales propios. Así, cuando “el obligado” es una persona jurídica, estrictamente hablando, sólo ella podría cometer el delito de evasión tributaria. Ello, en tanto se mantenga el principio *societas delinquere non potest*, conllevaría la impunidad del ilícito, ya que, por imperio del principio de legalidad, resultaría atípica la conducta de los sujetos no cualificados, por no reunir las características especiales requeridas por el tipo de evasión. Para evitar esta “laguna de impunidad”, se ha desarrollado la herramienta dogmática del “actuar en lugar de otro”, cuya función principal es operar como cláusula de transferencia para poder imputar delitos especiales propios a

sujetos que son extranei, pero que, en realidad, están en una situación de dominio. Dada esta situación, se los considera autores -en virtud, precisamente, de la transferencia de los elementos objetivos de autoría- como si revistieran las características del intraneus. Se capta, así, a aquellos sujetos capaces de realizar, en el ámbito de actuación de la persona jurídica “obligada”, las mismas conductas con el mismo significado social disvalioso y de producir el mismo resultado que la norma quiere evitar -de hecho son quienes, efectivamente, llevan a cabo dichos comportamientos cuando se trata de un ente ideal-11.

A diferencia de las legislaciones alemana y española, que cuentan con una cláusula general de “actuar en lugar del otro” en el correspondiente Código Penal -§ 14 StGB y art. 3112, respectivamente-, la legislación argentina presenta diversas fórmulas contenidas en leyes especiales penal-económicas. En el caso particular de la LPT, la cláusula está prevista en el art. 1413, cuyo alcance y necesidad son objeto de cierta controversia.

En esta línea, hay quienes entienden que se trata de una fórmula innecesaria¹⁴. Se parte sobre la base de que el delito de evasión en una ley penal en blanco y que la norma complementaria sería la Ley de Procedimientos Tributarios N° 11.683, la que no sólo enumera a los responsables por deuda propia -sobre quienes se configura cada uno de los elementos del hecho imponible; art. 5 15-, sino también a los responsables por deuda ajena -art. 6 16-. En este sentido, se señala que estos artículos prevén otros obligados al pago del tributo distintos del contribuyente, por lo que, razones de especialidad imponen que el concepto de “obligado” sea deducido de la Ley N° 11.683 17.

Sin embargo, cabe coincidir con quienes sostienen que el art. 14 LPT importa una auténtica cláusula de “actuar en lugar de otro”, imprescindible para salvar el principio de legalidad, de modo que no es reemplazada por el art. 6 de la Ley N° 11.683, aún cuando las personas mencionadas en este último, como responsables por deuda ajena, coincidan con las enumeradas en el art. 14 LPT. En efecto, por un lado, la Ley de Procedimientos Tributario no es una ley estrictamente penal, sino que responde al régimen contravencional o, si se quiere, administrativo sancionador. Por otra parte, del tenor del art. 6° surge que las personas mencionadas deben pagar con los recursos que administren “bajo pena de las sanciones de esta ley”, es decir, la regla de la obligación por deuda ajena está limitada exclusivamente a las infracciones de la Ley N° 11.683 y, por tanto, no puede abarcar a los delitos de la LPT¹⁸.

Pero la cláusula del art. 14 LPT no sólo salva el principio de legalidad, sino que también lo hace con el principio de culpabilidad¹⁹, en tanto consagra el principio de intervención personal en el hecho, con el que se obtura toda posibilidad de responsabilidad objetiva.

Se adopte una u otra posición, lo cierto es que no existe mayor controversia en torno a la restricción del tipo de evasión tributaria en cuanto a los potenciales autores. Ello significa que el profesional de ciencias económicas no podrá ser autor -intraneus-, excepto, por supuesto, en caso que cumpla funciones de síndico -supuesto excluido del análisis en este trabajo-. En consecuencia, a su respecto sólo podrá entrar en consideración una intervención a título de participación.

La segunda cuestión relevante sobre el delito de evasión tributaria se refiere a la interpretación de los tipos de los delitos especiales. Desde esta perspectiva, la cuestión es si pueden interpretarse exclusivamente, y en forma alternativa, como delitos de dominio o

de infracción de deber o si, por el contrario, ostentan una estructura compleja, donde al delito de infracción de deber se le suma, además, un elemento de organización o dominio.

En este sentido, parte de la doctrina reputa al delito de evasión como un delito de infracción de deber²⁰. El primer problema, que suscita esta posición, se vincula directamente con la aceptación como categoría dogmática, la cual dista mucho de estar definitivamente consolidada. Esta circunstancia obliga a una somera referencia sobre esta controvertida problemática, aunque sin pretensión alguna de profundidad, ya que excedería los límites de este trabajo.

La teoría de los delitos de infracción de deber surgió como respuesta a la insuficiencia del concepto de dominio del hecho para fundamentar la autoría en ciertos supuestos; fundamentalmente, para solucionar el problema de la intervención del no cualificado en los delitos especiales. En concreto, y con referencia a los delitos especiales propios de funcionarios, se generaban lagunas de impunidad cuando un sujeto cualificado o intraneus utilizaba, para cometer el ilícito, a un no cualificado o extraneus como instrumento -por ejemplo, a través del dominio de su voluntad por coacción-. En este caso, el criterio del dominio del hecho llevaba a la impunidad: el intraneus no podía ser autor por falta de dominio, mientras que el extraneus tampoco podía serlo, ya que, aún dominando el hecho, no ostentaba las cualidades típicas requeridas por el delito especial propio. A idéntica solución se arribaba si el instrumento no cualificado actuaba con dolo. De esta forma, sobre la base del dominio del hecho, en este tipo de delitos, lograr la impunidad resultaba relativamente sencillo: a cualquier sujeto cualificado le bastaba con utilizar o interponer a un no cualificado que dominara el hecho. Por ello, desde la dogmática, se desarrolló el concepto de la infracción de un deber como respuesta a esta problemática. Fue así que, junto con el dominio del hecho²¹, la infracción de un deber extra penal preexistente - y expresamente legislado- constituyó un segundo criterio para fundamentar la autoría. La norma penal aparece, en estos casos, como una norma sancionadora de la infracción de deberes provenientes del resto del ordenamiento jurídico²². Desde la perspectiva de la autoría, entonces, los delitos se clasifican en delitos de dominio -Herrschaftsdelikte- y delitos de infracción de un deber -Pflichtdelikte-.

Por su parte, desde el funcionalismo sistémico, se aportó una segunda perspectiva con relación a los delitos de infracción de deber²³. A diferencia de la concepción anterior - donde la distinción sólo servía para afirmar la autoría sobre la base de la estructura del tipo penal-, aquí se trató de fundamentar materialmente el injusto. En este sentido, se señala que la defraudación de expectativas -sobre la que se basa la imputación penal- opera con dos fuentes distintas: la responsabilidad por la propia organización, expresión del sinalagma “libertad de organización/responsabilidad por las consecuencias”, y la responsabilidad en virtud de deberes institucionales. Esta última da lugar a los denominados los delitos de infracción de deber, que son todos aquéllos en los que el autor tiene un deber de garantía institucional, expresado en forma de deberes positivos. En el primer grupo -delitos en virtud de organización-, se trata de garantizar la separación de esferas de organización en función del principio *neminem laedere*, mientras que en el segundo -delitos en virtud de la institución- se trata de garantizar la vinculación de aquellas esferas. En otras palabras, el garante está obligado a actuar a favor del bien cuando sea necesario para su conservación²⁴.

Recientemente, se ha profundizado los planteos de la concepción funcionalista sistémica con una propuesta que, además de intentar un fundamento filosófico, supone importantes

consecuencias dogmáticas. Siguiendo la distinción entre deberes negativos y positivos, se sostiene que todos los tipos codificados de la parte especial pueden contener tanto delitos de dominio como de infracción de deber, según el tipo de institución que se encuentre detrás. La institución negativa se relaciona con el clásico *neminem laedere*, mientras que la positiva importa una expectativa doble: por un lado, no dañar -propio de la institución negativa- y, además, una relación positiva de ayuda y fomento del bien jurídico inherente a la institución de que se trate. Como consecuencia de esta postura, el obligado especial es siempre autor individual, lo que descarta la posibilidad de coautoría, autoría mediata, inducción o cooperación. Lo único relevante es que la lesión de una institución positiva fundamenta siempre la punibilidad en calidad de autor²⁵.

Como cabe apreciar, esta breve reseña sobre la evolución dogmática de los delitos de infracción de deber obedece a un doble propósito. En primer lugar, es importante tener presente las sustanciales diferencias entre las distintas posturas, ya que, muchas veces, se suele hacer referencia a esta categoría en términos demasiado generalizados sin considerar a aquéllas. En segundo lugar, no debe perderse de vista que la construcción de delitos de infracción de deber se encuentra muy cuestionada y que, por tanto, no ha logrado imponerse en nuestro medio ni en Alemania ni España. La principal crítica se centra en la vulneración del principio de legalidad -especialmente, la exigencia de *lex strictae*-, dada la indeterminación que supone la imputación sobre la base de deberes positivos no previstos expresamente en la ley²⁶. Se señala, además, que la infracción de un deber no constituye la lesión del bien jurídico, esencial para legitimar la punibilidad²⁷. También se le critica la excesiva restricción de la libertad, que necesariamente conlleva²⁸, a la vez que se resalta la insuficiencia explicativa del concepto de infracción de deber como criterio general para afirmar la relación de autoría²⁹, sólo para mencionar los principales reproches.

Si bien, desde la perspectiva de este trabajo, cabe coincidir con estas críticas, su formulación no conduce a negar la existencia de deberes institucionales; se afirma, únicamente, que ellos constituyen tan sólo elementos adicionales, que pueden o no concurrir junto con otros títulos de imputación, tales como la organización de la propia esfera de libertades y la solidaridad. Pero, en modo alguno, tienen entidad suficiente para generar, por sí solos, la imputación por las consecuencias por el propio comportamiento organizador genuinamente penal. Es decir, la idea de que la infracción de deber se añada, sin sustituir la imputación por la propia esfera de organización, no excluye la relevancia que tales infracciones puedan tener en la configuración de la responsabilidad penal³⁰. Por tanto, con relación específica al delito de evasión, ello no significa que la infracción de deberes por parte del obligado carezca de trascendencia valorativa a fin de interpretar su comportamiento, toda vez que se trata de la fuente que vincula a la necesidad de no afectación de las expectativas fiscales³¹.

Luego de esta breve reseña sobre los delitos de infracción de deber, corresponde retomar el tratamiento de la segunda cuestión relevante relativa a la interpretación de los tipos de los delitos especiales. En este sentido, otro sector de la doctrina califica al delito de evasión tributaria como delito común -o de organización- con el argumento de que la calidad de sujeto activo se adquiere con la sola realización del hecho imponible, algo que cualquiera puede llevar a cabo. Se atribuye el requerimiento de una calidad especial a una confusión conceptual entre el presupuesto lógico para la realización de la acción típica³², que no fundamenta ningún deber especial, y una exigencia de calificación, como ser funcionario o juez. Esta postura lleva implícita la idea de que se trata de un delito de organización, cuyo tipo penal requiere un doble resultado cumulativo: una lesión, que consiste en la

disminución de lo que debe percibir el Fisco, y un peligro concreto, en tanto el ardid o engaño utilizado debe afectar la determinación que deba realizar el ente recaudador ante una impugnación³³.

Finalmente, una tercera posición -con la que cabe coincidir- entiende que el delito de evasión fiscal presenta una estructura compleja, en tanto concurren, simultáneamente, tanto elementos propios de la infracción de un deber como de organización o dominio³⁴. En efecto, por un lado, se aprecia la impronta típica de la primera categoría, en la medida en que se omite el pago de una carga fiscal por parte del obligado -infracción del deber positivo del contribuyente-, en relación con una obligación originada en comportamientos efectivamente realizados -el hecho imponible-. Esta circunstancia genera, como consecuencia de sistema legal de autoliquidación o autodeterminación, deberes de veracidad y de colaboración -exhibir, mostrar- en el marco de la gestión tributaria. Pero, por otro lado, el delito de evasión se integra con aspectos propios de los delitos de dominio u organización, en tanto el legislador exige un plus sobre la infracción del deber, a saber, un ardid o engaño en punto, precisamente, a aquellos deberes de información y colaboración³⁵. Dicha exigencia constituye el núcleo de significación jurídico penal de la evasión tributaria y determina, a su vez, la extensión del ámbito de libertad del ciudadano frente a los deberes fiscales. Es que, en el Derecho argentino, la regla es la libertad de comportamientos -incluso en lo económico- y la excepción es su relevancia penal, que se da sólo cuando la conducta genera un riesgo jurídicamente desaprobado, es decir, cuando se organiza en forma defectuosa o lesiva con respecto a terceros. De esta forma, se garantiza el carácter fragmentario del Derecho penal -en concordancia con el art. 19 de la Constitución Nacional-, ya que se erige, como elemento nuclear de la conducta típica en los delitos de resultado, a la vinculación de la conducta con un determinado peligro desaprobado para los bienes jurídicos³⁶. Cuando se engaña mediando el deber de veracidad o se oculta maliciosamente mediando la obligación de colaborar o de exhibir, se excede el ámbito de libertad y, entonces, la omisión del pago configura la evasión penalmente relevante. De allí la atipicidad del mero riesgo e, incluso, de la efectiva lesión de las expectativas de la Hacienda pública, en la medida en que falte el engaño, lo cual marca la distinción entre la existencia de una deuda tributaria -propia del régimen contravencional de la Ley 11.683- y el hecho típico de evasión.

En este sentido, la exigencia típica de un elemento de dominio u organización, trascendente a la pura vinculación institucional del obligado, tiene consecuencias en el campo de la participación criminal. Es que, sólo en esos casos, se la puede entender como “intervención conjunta” u “organización común”³⁷.

III. Principios fundamentales de la participación criminal [\[arriba\]](#)

Antes de entrar de lleno en el tema objeto de este trabajo, es conveniente una referencia a aspectos de la dogmática de la participación que se vinculan con las cuestiones que serán abordadas en los capítulos siguientes.

La teoría del delito ha sido diseñada sobre la base del autor individual, no obstante lo cual, la autoría ha evolucionado en consonancia con los cambios operados en las sociedades modernas, en particular, con la gran cantidad y complejidad de los contactos sociales. Sin embargo, la teoría de la participación -en sentido estricto- no ha progresado al mismo ritmo de esta realidad, lo que revela una cierta asimetría en los correspondientes desarrollos. Así,

por ejemplo, la normativización del tipo a través de la teoría de la imputación objetiva ha sido ampliamente reconocida en el ámbito de la autoría, pero no tanto dentro de la participación, donde, incluso, todavía existen posiciones que consideran punible a cualquier cooperación causal para el resultado. De todo esto, surge el problema que plantea la intervención de una pluralidad de sujetos en un mismo contexto delictivo.

Dentro de este nuevo marco de interacción, se presentan ciertos comportamientos que se mueven en la frontera entre lo socialmente adecuado y la participación en el delito. Se trata de las denominadas “conductas neutrales” o “comportamientos estandarizados”, que afectan tanto las formas de interrelación verticales como horizontales. La mención de esta clase de conductas se encuentra íntimamente vinculada con el tema de la participación del profesional de ciencias económicas, como más adelante se verá en detalle, ya que capta el aspecto nuclear de la problemática que plantea, a saber: el significado o sentido “neutral” de la intervención con respecto al hecho delictivo al que se refiere.

Desde su aspecto objetivo, las “conductas neutrales” se caracterizan por su adecuación a un estándar o estereotipo, de modo que, externamente consideradas, son comportamientos lícitos, insertos en contextos altamente regulados, donde resalta su carácter anónimo y ubicuo -disponibles por cualquier persona en cualquier momento-. Desde el punto de vista subjetivo, se distinguen por el conocimiento -certero o probable- que tiene el sujeto sobre el posterior uso delictivo de su aporte por parte de un segundo sujeto auto-responsable, quien se interpone entre la conducta neutral y el resultado lesivo. La trascendencia práctica de las conductas neutrales de intervención, por tanto, radica en el hecho de que se mueven, fundamentalmente, en la frontera de la complicidad o participación secundaria.

Por cierto, no se trata de desarrollar criterios de imputación distintos para los comportamientos neutrales, sino de trazar el límite de lo objetivamente imputable a título de participación. Es que cualquier conducta, para ser objetivamente imputable, debe generar un peligro penalmente relevante, en nuestro caso, un riesgo típicamente relevante de participación. De allí que, con relación a las conductas estandarizadas, se trata de analizar si se dan los requisitos suficientes para afirmar la peligrosidad del comportamiento. No se trata, pues, de validar la afirmación de que no hay conductas neutrales per se³⁸ -ya que nunca puede ser neutral participar en un delito-, sino de comprobar si hay o no una conducta de participación criminal.

En suma, dado que el núcleo del problema es la determinación del límite mínimo de la intervención punible -o de la “libertad de organizar”-, lo relevante no es si una conducta puede ser calificada como neutral, sino, al revés, si la parte objetiva de los tipos de participación alcanzan o no a las conductas neutrales o cotidianas.

Desde esta perspectiva, una de las primeras cuestiones que plantea la participación dentro de la teoría del delito es su ubicación sistemática. Aquí, la doctrina mayoritaria se pronuncia a favor de su alojamiento en el nivel de la tipicidad³⁹, más allá de la divergencia entre quienes hallan la solución recurriendo al lado subjetivo del sujeto y quienes sostienen que se trata de un problema de tipicidad exclusivamente objetivo.

Dentro de las concepciones subjetivas, un importante sector de la doctrina se vale de la forma del dolo del sujeto como factor delimitador⁴⁰. Así, cuando el primer sujeto obra con dolo directo con respecto a la intención delictiva del autor, la imputación tendrá lugar

siempre que la conducta manifieste una “referencia de sentido delictiva” -deliktische Sinnbezug-. Ello ocurre en el caso en que, eliminada la acción criminal del autor, el aporte del cómplice carezca de cualquier otro sentido. Esta postura conduce, preponderantemente, a afirmar la complicidad: se favorece conscientemente una acción de naturaleza delictiva. En cambio, cuando el primer sujeto obra con dolo eventual respecto del fin delictivo del autor -cuando no lo conoce, pero se lo plantea como posible-, la operatividad del principio de confianza excluye la imputación -ya en el nivel del tipo objetivo-, desde que nadie puede ser hecho responsable de participar en un delito cuando no existan manifestaciones exteriores inequívocas del mismo. No obstante, aquel principio cede, abriendo el camino a la imputación, cuando se verifique una “reconocible inclinación o propensión al hecho delictivo por parte del autor” -erkennbare Tatgeneigtheit-41.

Las tesis subjetivas son objeto de importantes críticas. En primer lugar, incurren en un error metodológico: parten de lo subjetivo para afirmar lo objetivo. Además, en un Derecho penal de hecho, la tipicidad objetiva de un comportamiento no puede depender de si se ejecuta con o sin dolo; lo subjetivo se refiere siempre al lado objetivo de la conducta⁴². Desde ya, ello no conduce a negar la existencia de una unidad objetivo-subjetiva a fin de valorar el significado de un hecho ni a afirmar que lo subjetivo carezca de relevancia en la desaprobación de una conducta. Sin embargo, el yerro estriba, precisamente, en la inversión automática del análisis y su ubicación en la tipicidad subjetiva, sin que, previamente, se haya fundamentado la peligrosidad objetiva del comportamiento⁴³. Por otra parte, la tesis anterior rompe con la unidad de las consecuencias de la imputación dolosa, ante la necesidad de excluir el dolo eventual para no extender la imputación hasta límites insostenibles⁴⁴. El Derecho positivo no reconoce consecuencias distintas entre las formas de dolo, salvo que el tipo en cuestión expresamente lo establezca -o, como en el caso de la LPT, se pueda interpretar el art. 15 inc. a) como una excepción a las normas sobre participación de la Parte General del Código penal-. Asimismo, a las perspectivas subjetivas se le reprocha la violación del principio cogitationis poenam nemo patitur⁴⁵, consustancial con un Derecho penal de hecho. El recurso al lado subjetivo de una persona se legitima sólo cuando exista una razón especial o cualificada para ello, a saber, la desaprobación o relevancia objetiva de la conducta en cuestión -es decir, en tanto no se traduzca en una manifestación externa que, además, sea objetivamente peligrosa-. Lo que el sujeto conozca, piense o desee pertenece a su ámbito privado, ya que, de lo contrario, se castiga el mero “saber”. En este sentido, cabe afirmar que el sentido delictivo es un dato objetivo que se desprende de la configuración externa de la conducta, de modo que el conocer o querer un determinado comportamiento no la convierte per se en peligroso; causar sabiendo o representándose un determinado acontecimiento lesivo puede ser un riesgo permitido.

Sobre la base del rechazo de las teorías que no hallan límite alguno a la punibilidad de las conductas neutrales o bien lo hacen desde lo subjetivo, otro importante sector de la doctrina ubica sistemáticamente el tema en el tipo objetivo. Esta concepción reconoce, ampliamente, la necesidad de efectuar restricciones ya en el nivel mismo de tipicidad objetiva de participación. Es que, valga la reiteración, allí donde empiece el ámbito punible de la complicidad, será el límite máximo de la intervención neutral y, por tanto, el límite de la libertad de organización. Sin embargo, la doctrina se encuentra profundamente dividida a la hora de ofrecer los criterios que determinen dicha frontera, tal como demuestra la siguiente reseña de las principales teorías.

La teoría de la “prohibición de regreso”, en su sentido tradicional, impedía la imputación a un primer sujeto que actuaba en forma imprudente, cuando entre éste y el resultado se interponía la conducta dolosa del autor. En otros términos, en los delitos dolosos opera una prohibición de regresar a anteriores conductas imprudentes. Sin embargo, cabe señalar que el principal error de esta concepción -al igual que sus diversas adaptaciones a la teoría de la imputación objetiva- está en la médula de su propia formulación: la exclusión de la imputación no puede depender de la concurrencia de dolo o imprudencia en el primer sujeto. La prohibición de regreso no puede derivarse de un mero dato subjetivo del primer sujeto⁴⁶.

La teoría “de la adecuación social”, por su parte, excluye la tipicidad de las conductas que no tienen el significado o sentido social de realización del tipo⁴⁷. Tiene el mérito de resaltar que la valoración de lo injusto no puede estar al margen del significado social en un contexto determinado, pero adolece de precisión y, por tanto, su capacidad de rendimiento es escasa. A su vez, la denominada “teoría de la adecuación profesional” postula la impunidad de las conductas que se adecuan a normas profesionales, ya que cabe presumir que éstas no contradicen el Derecho penal, sino que lo complementan⁴⁸. Acierta en señalar la relación entre las reglas que regulan una profesión y las normas penales, en el marco de una sociedad con actividades cada vez más reglamentadas. Sin embargo, revela el mismo defecto que la concepción anterior. Su imprecisión deja abierta cuestiones fundamentales tales como, por ejemplo, el grado de determinación de este tipo de normas; piénsese, por caso, en el ámbito de los taxistas, si deben o no estar escritas, ser anteriores a la realización de la conducta, etc. Desde otra perspectiva, se ha desarrollado la teoría “de la solidarización con el injusto ajeno”⁴⁹, que fundamenta la punibilidad de la participación en su particular desvalor de acto, consistente en solidarizarse con el injusto ajeno. De esta manera, se sostiene que la participación exterioriza un “ejemplo insoportable para la comunidad”. El mérito de esta teoría está en entender a la participación, ante todo, como la asociación de dos ámbitos de responsabilidad en un mismo contexto de ataque al bien jurídico, vinculación que se produce a pesar del principio de auto-responsabilidad. El Derecho garantiza la separación de las esferas de responsabilidad, excepto cuando exista un motivo para afirmar lo contrario. Esta concepción revela, por cierto, una gran capacidad de rendimiento para explicar la imputación cuando ya se ha afirmado la peligrosidad del aporte del tercero, pero deja abierta la pregunta sobre las condiciones bajo las cuales una conducta llega a ser peligrosa. En suma, la utilidad de todas estas teorías expuestas anteriormente es sumamente acotada para delimitar el tipo objetivo de las conductas de participación.

En vista de lo anterior, cabe pronunciarse a favor de la utilización de la teoría de la imputación del comportamiento a fin de delimitar los contornos de la conducta de participación. En este sentido, corresponde extender el progreso dogmático, que significó la teoría de la imputación objetiva, al ámbito de la participación, en especial, teniendo en cuenta la amplia acogida experimentada en terreno de la autoría⁵⁰. Ya esta razón de coherencia sistemática justifica, de por sí, el tratamiento del tipo objetivo de participación de la mano de aquella teoría. Es que la participación no se puede concebir al margen de la teoría del riesgo típico dentro del ámbito de la tipicidad objetiva. Si aquí no se acepta la existencia de un riesgo permitido, desaparecería su virtualidad limitadora, ya que toda conducta de cooperación incrementa las posibilidades de comisión de un delito. En consecuencia, el tipo objetivo de participación debe requerir la concurrencia de un riesgo o peligro típicamente relevante, que trace la frontera de lo objetivamente imputable a título

de participación criminal. Y ello es aplicable especialmente al tratamiento de las denominadas conductas neutrales⁵¹.

En esta línea, corresponde, ente todo, establecer cómo se concibe, en este trabajo, a la estructura del injusto de participación. Para su construcción, el inicio de ejecución del hecho típico tiene gran significado, ya que, a través de su verificación, la conducta del partícipe pasa de estar permitida a estar jurídicamente desaprobada. Es que el tema de la prohibición de los actos efectuados antes del inicio de la tentativa hace a la esencia del injusto del partícipe, ya que los comportamientos previos, indudablemente, no están comprendidos bajo la prohibición del tipo de la parte especial. No se puede prohibir una conducta que todavía no ha exteriorizado nada típico, circunstancia que no se da con los aportes realizados una vez iniciada la ejecución⁵². Por esta razón, las mayores dificultades para construir el injusto del partícipe residen en el carácter típicamente permitido de toda conducta realizada en la fase preparatoria. Es evidente, entonces, que la materia de prohibición debe definirse siempre mediante criterios objetivos, de manera que quede suficientemente claro bajo qué presupuestos objetivos un comportamiento ha de ser considerado complicidad prohibida⁵³.

Desde esta perspectiva, el objeto de imputación en la intervención delictiva -ahora en sentido amplio- es la realización típica, definida en los tipos de la parte especial. En este punto, cabe apartarse de la doctrina mayoritaria, para la cual éstos no sólo definen el objeto de imputación -la creación de un riesgo jurídicamente desaprobado-, sino también el título bajo el cual se atribuye la responsabilidad -autoría o participación-, de manera que se tratarían de riesgos tipificados de autoría. Por eso, caracteriza a la conducta del partícipe de forma negativa: partícipe es quien no realiza la conducta típica de autor. El problema de esta concepción radica en la dificultad de conciliación con el principio de responsabilidad por el hecho propio⁵⁴.

Es que, en la imputación, se trata de establecer una “relación de sentido” -de carácter normativa- entre la ejecución y la conducta de intervención, con virtualidad para afirmar una competencia común por la creación de un riesgo desaprobado. Así, quien interviene en un hecho de una determinada forma, ya sea antes o después del inicio de ejecución, no puede renunciar a las consecuencias de su actuar; el hecho forma parte de las consecuencias a las que queda vinculado el partícipe con su intervención. Aquella “relación de sentido” consiste en la pertenencia común al hecho, lo que permite afirmar que también las conductas de complicidad e inducción están comprendidas en el tipo, no como títulos de intervención, sino como “co-configuración” o configuración común del hecho. Todos los aportes tienen algo en común, todos son necesarios para explicar objetivamente ese “algo” -el hecho típico- y, por tanto, a todos, en mayor o menor medida, les pertenece su existencia. Por cierto, con respecto al autor, la atribución será preferente como obra suya, lo que no implica que no sea atribuible, en alguna medida -acaso secundariamente- también al partícipe.

En suma, los tipos de la parte especial sólo definen los contornos del objeto de imputación, a saber, la realización típica, ese complejo de circunstancias que permiten afirmar la existencia de un riesgo típicamente relevante. Pero no deciden per se la cuota de responsabilidad de los intervinientes, función que corresponde exclusivamente a los preceptos sobre autoría y participación de la parte general⁵⁵. El objeto de imputación es el mismo, tanto para el autor como para los partícipes. Por ello, el inicio de la tentativa no

sólo le otorga relevancia penal a la conducta del autor, sino que hace que el riesgo pase a ser típico para todos los intervinientes⁵⁶.

Se advierte, pues, que esta postura concilia la intervención en el delito con el principio de auto-responsabilidad, eje sobre el cual gira toda la teoría de la imputación y que, desde este punto de vista, constituye el núcleo de la problemática de la intervención plural en un mismo delito. La auto-responsabilidad no se entiende, aquí, en sentido naturalístico -como cualquier disposición libre de un curso causal-, sino normativo, como el quebrantamiento de los límites de la libertad de organización jurídicamente garantizada. Por tanto, nadie debe responder por el injusto ajeno, ya que la autonomía de la libertad impone la garantía de la separación jurídica de las esferas de intereses. De allí que, como principal consecuencia normativa del principio de auto-responsabilidad, emerja la responsabilidad del sujeto únicamente por lo que ha configurado. Así, la determinación de la responsabilidad de quien obra en primer lugar no ha de definirse en función de lo que realice el segundo, sino en vista a lo que haya hecho el primero. Sólo interesa, como dato normativo, si el que actuó en primer lugar generó un riesgo jurídicamente desaprobado.

Y, precisamente, esa creación de un peligro penalmente relevante constituye el fundamento mismo del injusto de participación, que no surge del propio injusto del autor ni del aporte del partícipe aisladamente considerado, sino de la puesta en relación de la conducta con el único injusto que existe: el hecho típico. Como se dijo, al partícipe también se le imputa este “único hecho injusto”⁵⁷; ya que, con su aporte -que forma parte de un proyecto antinormativo conjunto-, interpone una razón material para “acceder” el hecho típico con el significado de hacerlo también propio⁵⁸.

La integración de la teoría de la imputación objetiva del comportamiento determina que la imputación de la intervención en un delito se lleve a cabo a través de dos niveles distintos. En el primero, la imputación abarca a todos los intervinientes en el hecho y no sólo a los autores. Se trata de establecer la necesaria relación de riesgo, que debe presentar la conducta para llegar a ser penalmente relevante. Todos los que intervienen deben haber creado con su comportamiento un riesgo jurídicamente desaprobado. Esta determinación se efectúa de la mano de la teoría de la imputación objetiva de la conducta típica. Ello implica que todos los intervinientes deben ostentar una posición especial por el riesgo, requisito cuya constatación permite afirmar la existencia de una conducta típica de intervención. En el segundo nivel de análisis, se efectúa la calificación de la intervención, analizándose si la conducta tiene los requerimientos para ser calificada como de autoría o no.

Retomando la cuestión sobre el establecimiento del límite mínimo de la intervención punible -e integrándolo con lo expuesto anteriormente sobre el fundamento del injusto del partícipe y con la estructura de la conducta de participación-, cabe analizar cuáles deben ser los criterios de imputación que permitan fundamentar la responsabilidad penal del partícipe o, dicho de otro modo, definir qué tipos de conductas quedan fuera del tipo por no generar un riesgo penalmente relevante. Por cierto, la discusión está fuertemente condicionada por una mezcla entre lo objetivo y subjetivo, y por el hecho de que no se trata de la imputación de un resultado, sino de la propia tipicidad de la conducta.

Así, en la doctrina, se postula una serie de criterios que, analizados sobre la base de la concepción defendida en este trabajo, revelan, en mayor o menor medida, insuficiencia y escasa capacidad de rendimiento. Por ejemplo, el criterio naturalístico del mero

favorecimiento causal conduce a una insoportable restricción de la libertad⁵⁹, ya que la inmensa mayoría de las conductas pueden ser utilizadas para la posterior ejecución de un delito⁶⁰. Es que el Derecho penal no puede estabilizar la expectativa de que nadie ofrezca a otro la posibilidad de desviar su propio comportamiento hacia la producción de un resultado delictivo. Por regla general, no se creará, entonces, un riesgo jurídicamente desaprobado, pese a que se modifique el propio ámbito de organización, lo que lleva a afirmar la impunidad de aquellas conductas que, pese a que terminan favoreciendo a un delito ajeno, no están desaprobadas por no configurar un peligro penalmente relevante. Ello, por cierto, en la medida en que no exista un deber especial de evitar o de dificultar que terceros utilicen determinadas circunstancias de aquel ámbito de organización para delinquir⁶¹.

Aquella regla tampoco se ve modificada porque tal favorecimiento sea conocido o cognoscible por el sujeto que lo presta, ya que, como ya se explicó, el Derecho penal sólo otorga relevancia a los conocimientos o intenciones de un individuo cuando, previamente, se ha afirmado el tipo objetivo, es decir, la concurrencia de un riesgo objetivamente desaprobado. La mera previsibilidad -posibilidad- de comisión de un delito, según ya es opinión mayoritaria, no es suficiente para considerar desaprobada una conducta de favorecimiento⁶², para cuya prohibición el conocimiento de la decisión delictiva no puede ser un criterio decisivo de legitimación⁶³. Abonan esta afirmación, por un lado, razones pragmáticas, en el sentido de que el autor ya está decidido a cometer el delito y, por tanto, el daño no se puede evitar, toda vez que le basta con excluir al favorecedor y optar por quien desconoce su resolución delictiva. De lo contrario, acarrearía consecuencias insatisfactorias, como el castigo de los conocimientos casuales o de la mera curiosidad. Pero también existen razones normativas, ya que la restricción de la libertad de actuación de potenciales favorecedores quedaría exclusivamente en manos de quien va a cometer el delito; la mera transmisión de información sobre el propio comportamiento generaría posiciones de garantes en todos los demás, lo que resulta inadmisibles en un sistema donde la regla es la libertad.

Otro sector de la doctrina se vale del criterio normativo del significado o sentido delictivo, entendido como finalidad objetiva de la conducta de cooperación. Desde una perspectiva de valoración referida al sujeto concreto, se postula a la “referencia de sentido delictiva” de la conducta -aquel aporte que, sin el hecho delictivo, no tiene ningún otro sentido-, aunque limitada a los casos en que el cooperador obre con dolo directo⁶⁴. Pero los casos de dolo eventual -y también imprudencia-, sin embargo, se cambia el objeto del juicio de imputación: de la conducta de cooperación en sí misma -su referencia de sentido delictiva- se pasa a la “reconocible propensión al hecho”, es decir, las reconocibles intenciones delictivas del potencial autor. Así, la determinación del riesgo típicamente desaprobado ya no se produce por la peligrosidad de la conducta, sino a partir de la inclinación al hecho delictivo del autor, que se presume cuando su acción es más o menos evidente.

Como se puede apreciar, este criterio es menos estricto que el de la “referencia de sentido delictiva”, por lo que, aunque los defensores de esta concepción no lo manifiesten expresamente, cabe asumir que, en el caso de dolo eventual, deberá exigirse la concurrencia de ambos requisitos -que la acción no tenga otro sentido posible y que, además, pueda reconocerse la inclinación del autor hacia el hecho-, so pena de incurrir en la grave incoherencia sistemática de exigir menos requisitos para la imputación por dolo eventual que por dolo directo.

Pero, a la inversa, también luce evidente que todo cooperador que obra dolosamente -con dolo directo o eventual- reconoce la inclinación del autor al hecho. Por lo tanto, cabe concluir que no tiene sentido distinguir sobre la base de las formas del dolo, que el criterio de la “reconocible inclinación al hecho” no es idóneo para delimitar la participación impune de la punible, porque ésta siempre presupone dolo, es decir, como mínimo, haber reconocido la inclinación al hecho por parte del autor. Por otro lado, el carácter de “reconocible” supone la creación de una norma de cuidado que conduce, a través de una ampliación desmesurada de la punibilidad, a una restricción excesiva de la libertad, ya que con el criterio de la posibilidad de reconocer las intenciones del autor, todo aporte causal pasa a ser inmediatamente peligroso. Finalmente, cabe mencionar que esta concepción trata de objetivar lo que, de por sí, es subjetivo: la finalidad para la cual el autor acepta el aporte. Se trata de conocimientos especiales sobre sucesos internos y futuros, los que nunca pueden legitimar la determinación de un riesgo penalmente relevante⁶⁵. Por tanto, la finalidad de la conducta -se la considere desde el punto de vista concreto o abstracto-, no es un criterio válido para determinar el significado o sentido objetivo de una acción.

Para ello y valga la reiteración, cabe partir sobre la base de que el principio de auto-responsabilidad constituye el eje de la imputación jurídico penal en supuestos de pluralidad de intervinientes. Desde esta perspectiva, a fin de establecer el límite mínimo de la intervención punible, cabe señalar, como regla general, que, salvo excepciones, nadie tiene el deber de tener en cuenta lo que otro, en tanto sujeto auto-responsable, haga con la propia conducta de uno. De esta manera, el principio de responsabilidad por el propio injusto impide la imputación a quien objetivamente se comportó dentro de los límites trazados por el ordenamiento jurídico y cuya conducta sólo llega a traducirse en un resultado delictivo mediante la desviación arbitraria por parte del autor. A fin de fundamentar el injusto del partícipe, su conducta tiene que revelar una razón especial para ello, en el sentido de que, en sí misma considerada, genere un riesgo especial de continuación delictiva. El partícipe debe configurar su conducta de forma tal que contenga la posibilidad intrínseca de que va a ser derivada hacia lo delictivo -y de que ello no dependerá de la arbitrariedad del autor-. En otros términos, dependerá de la generación de una relación de sentido conjunto con el otro interviniente, de la conexión de su aporte al hecho delictivo, todo lo cual deberá valorarse el contexto dentro del cual se produce la eventual contribución.

En función de estas pautas, dos son los criterios de imputación que afectan a las conductas de intervención en el delito y, por ende, también a las conductas neutrales. El primero está constituido por la infracción de deberes especiales preexistentes, que derivan de la posición jurídica de garantía que ocupa el sujeto. La posición de garante simboliza la expectativa normativa de que el garante está obligado -por razón de su especial status- a impedir determinados acontecimientos lesivos. El incumplimiento de los deberes especiales puede conducir a la imputación del resultado por las conductas de otros sujetos que, posteriormente, deriven hacia lo delictivo las consecuencias del aquel incumplimiento, pero, siempre y cuando, éste adquiera objetivamente el sentido de cooperación delictiva⁶⁶. Pero, la sola existencia de una posición de garante no quiere decir que se vaya a responder como tal, sea en calidad de autor o de partícipe. La infracción de deberes especiales también puede carecer de relevancia penal para imputar la intervención delictiva. Todo dependerá de lo que el sujeto llegue a configurar. En la medida en que exista un deber especial -expresamente consagrado legislativamente-, que obligue a quien ocupe una determinada posición a tener en cuenta la posterior actuación de un tercero en aras a la configuración de la propia conducta, existirá también la posibilidad de fundamentar la

imputación al sujeto que lo incumpla en relación con los terceros o con determinados objetos.

El segundo criterio de imputación opera en los ámbitos donde no existen deberes especiales de garantía y remite a la configuración de la conducta como parte del hecho o como adaptación al mismo. Aquí lo fundamental es el contexto y la configuración objetiva del comportamiento, que deberá crear las condiciones específicas para la comisión del hecho típico, de manera que pase a formar parte del proyecto delictivo del segundo interviniente y que, intrínsecamente, conlleve el riesgo de continuación delictiva. Se trata del abandono del ámbito de la libertad jurídicamente garantizada -o de neutralidad en términos de irrelevancia penal, si se prefiere- para convertirse en una “reorganización” dentro de un contexto general de co-configuración del hecho típico⁶⁷. Así, el interviniente no sólo responde por su aporte, sino también por su uso delictivo posterior. En el caso específico de las denominadas acciones neutrales, donde no existen deberes especiales de garantía, el castigo de la complicidad deberá ser muy restrictivo, limitándose a los casos en que se produce una inequívoca adaptación o acoplamiento al hecho que se va a cometer. La existencia de tal adaptación la dará el contexto, cuyos datos objetivos podrán servir de punto de apoyo; por ejemplo, aspectos tales como la relación espacio-temporal con el hecho, la disponibilidad o el carácter fungible del aporte, etc. La conducta de adaptación será fácilmente determinable cuando el partícipe configure su aporte teniendo en cuenta las necesidades del autor -tal sería el caso en que el asesor impositivo construya toda una ingeniería contable para el cliente evada-. Pero, como regla general, cabe afirmar que en el caso de conductas neutrales o prestaciones profesionales estandarizadas no existirá aquel riesgo jurídicamente desaprobado de continuación delictiva, ya sea por la propia ubicuidad de los bienes o por el carácter fungible de las prestaciones. Cuanto más ubicuas o más fungibles, tanto más será asunto del autor su aplicación delictiva. Si no se quiere comprometer la libertad de actuación -también la libertad profesional en el ámbito económico-, no se puede generar en los demás posiciones de garantía donde no las haya establecido expresamente el ordenamiento jurídico. El favorecimiento de un hecho ilícito ajeno, mediante una conducta neutral, es siempre un riesgo permitido en sentido amplio, el cual se supera recién cuando existan puntos específicos de apoyo que conviertan al hecho ajeno en un hecho también propio del partícipe. Su punibilidad se legitima, pues, no porque haya favorecido un hecho ajeno, sino porque, normativamente, puede interpretarse que el hecho típico también es suyo, al haberse generado una relación de sentido conjunto, una organización común, con el otro interviniente⁶⁸.

IV. El tipo objetivo de participación en el delito de evasión [\[arriba\]](#)

En el acápite anterior, se ha dejado sentado la necesidad de acudir a la teoría de la imputación objetiva del comportamiento a la hora de analizar la concurrencia de un riesgo jurídicamente desaprobado de participación, fundamento mismo del injusto del partícipe⁶⁹. También se ha señalado que el análisis previo del tipo objetivo obedece a una garantía del Estado de Derecho⁷⁰, toda vez que, en tanto no se haya traspasado el ámbito de libertad jurídicamente garantizada, no se puede investigar el lado subjetivo del sujeto. De lo contrario, se violaría el principio cogitationis poenam nemo patitur, al castigarse a las meras intenciones, pensamientos o conocimientos, todo ello en contra de los postulados de un Derecho penal de hecho.

De allí, pues, que, en este capítulo, corresponda determinar bajo qué presupuestos la actuación del profesional de ciencias económicas genera un riesgo jurídicamente

desaprobado de participación en el delito de evasión. A tal fin, el análisis se llevará a cabo teniendo en cuenta las diversas actividades que el profesional generalmente desarrolla, tales como la consultoría o asesoría fiscal, la auditoría externa, las tareas de liquidador de impuestos o de encargado de llevar la contabilidad.

Desde esta perspectiva, surge ya una primera conclusión: cuando el sujeto cumple con la normativa que regula su actuación profesional -especialmente, las normas técnicas emanadas de los colegios profesionales o de instituciones internacionales-, su conducta será atípica por falta del tipo objetivo, aún cuando tenga cabal conocimiento de la posterior utilización delictiva de su aporte en un delito de evasión. Cualquier otra conclusión constituiría una excesiva ampliación de la prohibición penal en desmedro de garantías constitucionales fundamentales, tales como el principio de la libertad de los comportamientos, el principio de reserva, entre otras.

El problema se presenta, sin embargo, cuando el profesional se aparta de aquella normativa. Aquí, la controversia gira en torno a si el mero incumplimiento de las pautas profesionales implica automáticamente la creación de un riesgo jurídicamente desaprobado de participación⁷¹ o no. Por cierto, desde la perspectiva de este trabajo, cabe adelantar la respuesta negativa.

La mera desviación de los estándares profesionales, por más grosera que sea, no importa per se la concurrencia del tipo objetivo de complicidad⁷². Para poder afirmarlo, habrá que valorar, desde un punto de vista normativo, si el aporte realizado formó parte de la configuración total del hecho típico, es decir, si consistió en una “reorganización” de la actividad profesional con la virtualidad de co-configurar a la evasión. A tal fin, será de suma importancia la consideración del contexto, dentro del cual se llevaron a cabo los comportamientos, y, especialmente, de todos los demás elementos circunstanciales. Es que la desvaloración de la conducta dependerá, precisamente, de estas circunstancias contextuales, en cuyo marco la configuración del aporte deberá crear las condiciones específicas de la comisión del hecho delictivo.

Por supuesto, no presentan mayores problemas los casos del profesional que se adapta a una petición específica del autor; por ejemplo, le provee facturas apócrifas o le asesora sobre la mejor forma de evadir. Pero, salvo estos supuestos extremos, y excluyendo también aquéllos en que se cumple con la normativa profesional, el resto de los casos constituyen el centro de la controversia. Se trata de determinar si existe participación en el delito de evasión o una mera responsabilidad de otro tipo -civil, contravencional o simplemente profesional-.

Si bien no cabe afirmar un criterio de solución general para toda la casuística posible, sólo podrá afirmarse participación criminal cuando el juicio de valor atribuya a la conducta el sentido inequívoco de una clara “adaptación o acoplamiento” al hecho del autor, con idoneidad para co-configurarla. En esta línea, el carácter ambivalente del comportamiento le conferirá irrelevancia penal, toda vez que es preciso defender no sólo un concepto restrictivo de autor, sino también un concepto restrictivo de todas las formas de participación. Sobre todo, teniendo en cuenta que las reglas de la participación extienden la responsabilidad penal, de modo que, si no se interpretan en forma restrictiva, todo el

mundo -en este caso, todo profesional de ciencias económicas que se vincule, de una u otra forma, con el autor de la evasión- puede acabar siendo cómplice de un delito⁷³.

Desde este punto de vista, también cabe descartar al concepto del “rol social” del profesional de ciencias económicas como criterio para valorar la concurrencia del tipo objetivo de participación. No obstante, parte de la doctrina y de la jurisprudencia se valen de su incumplimiento para afirmar la tipicidad objetiva o, bien, para deducir el elemento subjetivo -el dolo-. Esta concepción toma el rol del profesional frente a su cliente, frente a las obligaciones fiscales de éste y frente a la sociedad misma, a fin de determinar cuándo su aporte ha favorecido un delito de evasión⁷⁴ o si constituye un indicio suficiente para probar la existencia del dolo eventual⁷⁵. Dentro de una línea similar, también se parte sobre la base del rol para sostener un criterio mixto, en el sentido de combinar el cumplimiento de los estándares profesionales con el conocimiento de la futura utilización delictiva del aporte⁷⁶.

Sin embargo, desde la perspectiva de este trabajo, se entiende que un dato sociológico - como el rol social- no puede condicionar las reglas de la imputación penal. El tipo objetivo no tiene que ver con el quebrantamiento de roles específicos -como sostiene el funcionalismo sistémico-, sino con la adecuación típica de un comportamiento. En el Derecho penal no se juzga el cumplimiento de roles, sino el cumplimiento o incumplimiento de normas⁷⁷. Por imperio del principio de legalidad, únicamente podrán considerarse los roles y los deberes a él asociados, cuando estén expresamente previstos en el derecho penal positivo⁷⁸. Todo ello, no implica restarle el carácter de ayuda para interpretar el sentido objetivo de una conducta, pero, en modo alguno, puede erigirse en fundamento de la imputación penal, del mismo modo que no basta con la mera vinculación causal con el delito o con la constatación de que podía haberlo evitado.

Esta última reflexión habilita otra conclusión: el profesional de ciencias económicas no es garante del cumplimiento de las obligaciones tributarias de su cliente y, por ende, no tiene deber alguno de evitación. De lo contrario, si lo fuera, debería ser sancionado a título personal por no impedir conductas penalmente antijurídicas de su asesorado, lo que resulta excesivo y contrario al principio de legalidad⁷⁹.

Sentado, pues, que la negligencia profesional no es automáticamente sinónimo de cumplimiento del tipo objetivo de participación -si bien, un indicio importante según su gravedad e inserción contextual-, que el rol social no constituye el fundamento de la imputación penal y que, a estos fines, la posición de garante debe estar expresamente establecida en la legislación penal, corresponde analizar los límites del tipo objetivo de participación en función de las distintas actividades que, generalmente, desarrolla el profesional de ciencias económicas.

Así, en primer lugar, cabe considerar las distintas situaciones que se dan en el marco del asesoramiento fiscal. Desde la doctrina se realiza una interesante distinción de cuatro supuestos diferentes. Primero, la información neutra sobre el Derecho, es decir, sobre lo prohibido y lo permitido, así como sobre las consecuencias de las infracciones. La mera descripción del ordenamiento jurídico -reine Rechtsauskunft- no constituye participación punible, aún cuando el profesional tenga conocimiento cierto de que el asesoramiento que brinda será utilizado o en la comisión de un delito fiscal por parte del asesorado. Segundo, la información neutra, de carácter técnico, sobre la dimensión fáctica de la persecución de

los ilícitos tributarios -la forma en que se produce- y la aplicación del Derecho, cuya solución es idéntica a la del primer supuesto. Tercero, la información fáctica sobre las diversas alternativas de actuación de hecho, a la que también cabe la misma solución, siempre que se mantenga en el marco de neutralidad descriptiva⁸⁰. El cuarto supuesto, el consejo, es el más problemático, ya que aquí se abandona el ámbito de la mera información sobre el ordenamiento jurídico y sobre las alternativas de conducta, y se ingresa en el terreno de aconsejar en un sentido determinado -sobre lo que resulta más recomendable en términos de costo-beneficio, por las razones que fueren-. La complejidad en la valoración del significado de la conducta aumenta cuando se distingue entre consejos explícitos e implícitos.

Desde esta perspectiva, cabe descartar, en principio, la posibilidad de que el consejo constituya un supuesto de inducción, atento a su estructura de mensaje técnico de naturaleza condicional. En cambio, si el consejo refuerza una resolución delictiva o el modo de su ejecución -sea por el prestigio, la autoridad o condición de especialista del asesor-, entonces será fácilmente subsumible dentro del tipo objetivo de participación, mucho más, si el profesional interviene en la ejecución misma de la conducta objeto del consejo. Esta solución, por cierto, no ofrece mayores dificultades. El problema se presenta frente al consejo “defectuoso”, en el sentido de que se hace incurrir en una responsabilidad penal al asesorado por la realización de una conducta, respecto de la cual el asesor predicó la irrelevancia penal. En este caso, ya sea por error del asesor o por divergencia de opinión debidamente fundada, no concurrirá el tipo objetivo de participación. Con referencia a la segunda hipótesis, cabe señalar que se trata de una situación muy común en el ámbito del Derecho tributario, donde son frecuentes las diferencias de opinión entre la doctrina, jurisprudencia y, especialmente, la agencia de recaudación. En este sentido, es perfectamente defendible el consejo de un asesor -a pesar de que represente una concepción minoritaria-, aún cuando la jurisprudencia termine adhiriendo a la posición del ente recaudador. El derecho no es una ciencia exacta, está sometida a criterios valorativos y, por tanto, sus normas son susceptibles de diferentes interpretaciones; mucho más en el ámbito fiscal que se caracteriza por una -muchas veces inmanejable- superproducción normativa, en ocasiones hasta contradictoria y de difícil seguimiento hasta por los propios especialistas⁸¹.

La auditoria externa es otra de las importantes funciones que desempeñan los profesionales contables y que resultan de sumo interés a la hora de delimitar el tipo objetivo de participación. Se trata, en esencia, de dictaminar sobre la razonabilidad -no de la exactitud- de los estados contables de una empresa, sobre la base de los registros que se tuvo ante sí, consignando que se los examinó de acuerdo a las normas de auditoría vigentes aprobadas por los consejos de la matrícula. Ello, sobre la base de muestreos y considerando el criterio de relevancia o significancia de las operaciones, para lo que podrá valerse de métodos estadísticos y de los criterios propios de la experiencia acumulada. La auditoría es el producto final de la tarea de revisión de los estados contables, confeccionados por la empresa, donde el profesional emite una opinión técnica sobre dos aspectos del ejercicio comercial: la situación patrimonial en un momento dado y los resultados económicos del período analizado. Se trata de una metodología de análisis retrospectiva, ya que busca reconstruir hechos y darlos a conocer con una opinión fundada, para lo cual debe cotejar la veracidad de la información brindada por muestreos selectivos, limitando su revisión, como ya se dijo, al concepto razonable de significación económica⁸².

Con referencia a las funciones de auditor externo, se plantea aquí uno de los núcleos problemáticos de la participación del profesional contable, ya que, tal como ya se expuso, la negligencia profesional del auditor constituye un criterio que es valorado de manera muy diferente según la postura que se adopte y, por tanto, acarrea consecuencias muy diferentes en términos de punibilidad.

Aún a riesgo de reiteración, la postura defendida en este trabajo, descarta la identificación automática de la negligencia profesional con el tipo objetivo de participación. Su concurrencia, tal como se expuso, requerirá de un significado categórico de “reorganización” o “adaptación o acoplamiento”, en el sentido configuración, al menos en parte, del hecho típico de evasión. En esta línea, a fin de poder afirmar el tipo objetivo, el apartamiento de las normas profesionales del auditor deberá ser grosero, a punto tal que el sentido de su conducta no pueda ser interpretado en forma ambivalente. No debe perderse de vista, que aquél desarrolla su tarea sobre la base de los estados contables que confecciona el cliente y que su función es evaluar la razonabilidad, no la concordancia exacta de aquéllos con la realidad económica. Más aún, si se tiene en cuenta que el profesional contable no puede ejercer un control exhaustivo sobre toda la documentación contable que analiza y que, en cierto, modo depende de lo que le presenta el cliente⁸³.

En un caso de la jurisprudencia argentina -célebre por la cantidad de comentarios que suscitó en la doctrina-, un contador público, a pedido de otro contador amigo y funcionario de la Afip-DGI, había firmado “de favor” los balances y estados contables de tres ejercicios económicos consecutivos, consignando falsamente que había tenido a la vista la documentación respaldatoria, lo que consideraba una mera “formalidad”. Aquellos balances y estados contables coincidían con las correspondientes declaraciones juradas presentadas por aquellos períodos, donde, entre otras cosas, se destacaba un abultado nivel de gastos que, a su vez, incidía directamente en la magnitud de los montos presuntamente evadidos⁸⁴. El análisis contextual, desde el punto de vista del significado objetivo del aporte en relación con el hecho típico investigado, permite afirmar la concurrencia del tipo objetivo de participación en la evasión⁸⁵. La conducta del contador no tuvo un significado ambivalente -más allá del alegado “favor” que, supuestamente, le estaba haciendo a un amigo-, sino que constituyó una parte de la configuración total de aquel hecho y, como tal, imputable a título de participación. Sin embargo, el tribunal de apelación y el juez de grado no lo entendieron así, sino que consideraron que se trataba de la comprobación del tipo subjetivo -dolo eventual-, conclusión con la que, por cierto, cabe discrepar.

Desde otra perspectiva, se ha sentado un interesante criterio jurisprudencial -que, lamentablemente, no ha sido explotado en toda la extensión de su capacidad de rendimiento-, en el caso de una contadora pública que se había limitado a certificar determinados estados contables de una empresa y que, según el juez de grado, no había ajustado su actuación a las normas profesionales, que le eran imperativas. En la revocación de su procesamiento, la instancia de apelación rechazó dicha atribución de responsabilidad penal con el siguiente argumento: “tanto en la Ley Penal Tributaria, como en general en toda ley penal, el castigo depende del comportamiento concreto y no de una determinada calidad funcional...Las tareas de fiscalización y auditoría se refieren a la administración de una sociedad y al interés de los accionistas, pero no se deriva de ello un deber de preservar los intereses del fisco que genere responsabilidad por una omisión impropia”. Por tanto, se concluyó en que “la invocación de la supuesta actuación displicente de la imputada C. y de la consiguiente infracción al deber de cuidado que le incumbía en su calidad de auditora, no es suficiente para dar cuenta de su participación concreta en el desarrollo de la conducta

prohibida”⁸⁶. Dos consecuencias de suma trascendencia se extraen de este voto: en primer lugar, se determina -si bien en forma implícita- la atipicidad de la conducta de la contadora ya en el plano objetivo del comportamiento y, en segundo lugar, se afirma con total contundencia que el auditor externo no es garante del cumplimiento de los deberes fiscales del cliente.

La corrección de esta posición se contrapone con la mayoritaria tendencia jurisprudencial, para la cual la negligencia profesional del auditor legitima, en términos prácticos, la existencia de dolo eventual. Para tal afirmación, se razona asumiendo la existencia de deberes de cuidado derivados del rol del auditor, cuyo incumplimiento demostraría que el sujeto tuvo la representación de la posible realización típica. A su vez, la efectiva prestación del aporte -a pesar de aquella representación- supondría la aceptación del resultado lesivo -que dicho aporte terminó favoreciendo- y una actitud de notable desprecio hacia el bien jurídico tutelado por la LPT. Incluso, se llega hasta afirmar la posición de garante del auditor, toda vez que se le exige el desarrollo de una manifestación objetiva de una voluntad de evitación del resultado lesivo⁸⁷.

Esta postura mayoritaria, por cierto, colisiona con la defendida en este trabajo y que soluciona, ya en el tipo objetivo, la determinación de los límites de la participación punible de los profesionales de ciencias económicas. Pero lo más grave de la posición dominante es que, desde el punto de vista procesal, importa no sólo la presunción del dolo⁸⁸ a partir de la mera negligencia profesional, sino, además, supone una inversión de la carga de la prueba. En efecto, en forma sostenida, los defensores del criterio subjetivo rechazan la mera alegación de desconocimiento por parte del contador, despojándola así de cualquier virtualidad para afirmar la atipicidad⁸⁹. La colisión con garantías constitucionales fundamentales -derecho de defensa⁹⁰, debido proceso, entre otras- luce evidente y conforma otra de las razones que aconsejan su rechazo.

La tercera función del profesional de ciencias económicas se relaciona con su actuación en la liquidación de impuestos o, bien, en la confección misma de la contabilidad. La primera es consecuencia del sistema de auto-liquidación y consiste en la recopilación de la documentación e información suministrada por el cliente a fin de realizar las declaraciones juradas que, si bien no hacen al acto constitutivo de la obligación tributaria -que es el hecho imponible-, tienen carácter declarativo y conforman la base sobre la que se determina y paga el impuesto correspondiente. La segunda tarea se refiere básicamente a todo lo relacionado con la contabilidad, como, por ejemplo, el registro de las operaciones en los libros correspondientes, la confección del balance y de los estados contables, etc. Tanto la primera como la segunda función pueden ser realizadas en forma separada o conjunta por el mismo profesional. En ambos casos es donde se presenta la mayor probabilidad de concurrencia del tipo objetivo de participación, especialmente cuando el contador, por ejemplo, interviene personalmente en las inspecciones y reclamos por ante el organismo recaudador. Es que, en estos casos, el aporte se inserta en un contexto que, generalmente, tendrá el significado objetivo e inequívoco de adaptación o reorganización.

Obviamente, la confección de una doble contabilidad o el registro de erogaciones a través de facturas apócrifas⁹¹ importarán la creación de un riesgo jurídicamente desaprobado de participación. Pero, en casos no tan evidentes, cabe arribar a idéntica conclusión, como, por ejemplo, en otro caso de la jurisprudencia, donde un contador, que se calificaba como asesor contable externo, había confeccionado el balance de un ejercicio económico y las correspondientes declaraciones juradas de impuestos, pero alegaba haberlo hecho sobre la

base de la información suministrada por el sector administrativo de la empresa -un colegio-, con estructura y personal propios. Del contexto surgió que las planillas contables eran realizadas o modificadas de acuerdo a expresas instrucciones del contador, quien, por otra parte, se reunía asiduamente con los dueños del establecimiento educativo. Además, el síndico de la empresa había declarado que los balances eran realizados por aquél, en su carácter de auditor de todas las empresas que pertenecían a los mismos dueños⁹². Es evidente aquí la concurrencia del tipo objetivo de participación, en tanto el aporte del contador constituyó, sin dudas, parte de la configuración de la evasión.

También cabe verificar la concurrencia del tipo objetivo, en otro caso, donde se imputaba a un contador la participación necesaria en una evasión llevada a cabo mediante la presentación de declaraciones engañosas. El contador alegó haberse limitado a la certificación literal de los estados contables. Sin embargo, del análisis contextual se derivaba la tipicidad objetiva, toda vez que, por un lado, el balance y los resultados del ejercicio económico concordaban exactamente con lo declarado al fisco, y, más importante, por otro lado, había intervenido en la inspección llevada a cabo por el ente recaudador y en la posterior gestión de los tributos adeudados. Asimismo, la certificación, que indicaba que los estados contables eran el resultado de las operaciones registradas en el libro diario, se encontraba desvirtuada con las verificaciones practicadas por los inspectores del organismo de recaudación, que establecían una diferencia en el rubro disponibilidades en caja⁹³. No se trató, aquí, de un aporte con significado ambivalente que habilitara afirmar la atipicidad de la conducta.

Por último, una referencia a aquellos supuestos en los cuales el profesional de ciencias económicas no se limita al mero asesoramiento, a la llevanza de los libros, a auditar externamente o a preparar las declaraciones juradas, sino que interviene en el diseño de operaciones financieras complejas, preparación de contratos, constitución de sociedades o puesta a disposición de las mismas. En estos casos, si quien realiza estas otras tareas fue el mismo profesional que asesoró previamente sobre la existencia de tal posibilidad fáctica de fraude tributario, será difícil negarle a su conducta el carácter de contribución en la configuración del delito, ya que importa una “reorganización o adaptación”⁹⁴. Sin embargo, no cabrá afirmar la tipicidad objetiva de participación, si quien redacta los contratos o constituye sociedades -de modo, en principio, neutral- es un profesional distinto a aquel que asesoró. Aquí, salvo, que se trate, obviamente, de constitución de sociedades en un paraíso fiscal, el profesional se mantiene dentro del riesgo permitido, aún cuando sepa que la prestación neutral que brinda se enmarca en un plan delictivo de otros⁹⁵.

V. El tipo subjetivo de participación en el delito de evasión [\[arriba\]](#)

Analizado el tipo objetivo y puesto de resalto su prelación dentro del juicio de tipicidad, corresponde abordar el tipo subjetivo. Este aspecto también es objeto de fuerte controversia en torno a la posibilidad de imputar participación a título de dolo eventual, especialmente, a la luz de lo dispuesto por el art. 15 inc. a) de la LPT⁹⁶. Desde la perspectiva de este trabajo, cabe adelantar la respuesta negativa.

Sobre esta problemática existen tres posiciones diferentes. La primera de ellas postula que el art. 15 inc. a) LPT es una agravante genérica de todos los delitos previstos en dicha ley⁹⁷. La segunda, acogida también por la jurisprudencia, lo considera un delito autónomo de peligro -que existiría, pues, aunque el hecho principal de evasión no se hubiere siquiera

tentado-. Según esta concepción, cuando, con respecto a los específicos actos descritos en el inciso a), el sujeto obra “a sabiendas”, es decir, con dolo directo, se le aplicará la pena de inhabilitación especial prevista en aquel inciso, además de las penas que le correspondan por la aplicación de las normas sobre participación de la parte general del Código Penal. En cambio, si no actuare con dolo directo, sino con dolo eventual, entonces solamente se le aplicaría la pena que deriva de estos preceptos generales sobre participación criminal⁹⁸. Así, la jurisprudencia penal tributaria ha dicho que “...por el artículo 15, inciso a), de la Ley N° 24769 se estableció un tipo penal específico distinto de aquellos que fueron objeto de imputación por la resolución recurrida (arts. 1 y 2, Ley N° 24.769). En consecuencia, el elemento subjetivo del tipo penal previsto por aquella norma no debe ser considerado necesariamente en forma coincidente con el de los artículos 1 y 2 de la Ley N° 24769”.⁹⁹

La tercera postura, que también es defendida en este trabajo, considera que el inc. a) del art. 15 LPT desplaza las normas sobre participación criminal de la parte general y que, en consecuencia, sólo cabe admitir la participación a título de dolo directo, descartando la posibilidad de imputar por dolo eventual. Las normas sobre participación contenidas en los arts. 45 y 46 del Código Penal ceden ante la regla del art. 15 inc. a) LPT, que contiene dos expresiones -“a sabiendas” y “para facilitar”-, que aluden, precisamente, a los dos elementos del dolo directo¹⁰⁰. En efecto, por un lado, se afirma su existencia cuando el sujeto tiene la intención de afectar el bien jurídico, se trata del elemento volitivo -que parte de la doctrina lo considera insustancial- representado con la frase “para facilitar la comisión de los delitos descritos en esta ley”. Por el otro, el conocimiento cierto -elemento cognitivo- está representado por la expresión “a sabiendas”. En suma, la norma reclama el dolo directo a través de estas dos expresiones, que son representativas del mismo. En consecuencia, estamos frente a un tipo especial de participación solamente compatible con el dolo directo.

Además de lo expuesto, la concepción del delito autónomo lleva a resultados insatisfactorios, ya que permitiría punir la participación a título de dolo eventual en un delito de evasión y, al mismo tiempo, su contradictoria absolución en el tipo penal autónomo de inhabilitación especial, por no haberse acreditado el elemento “a sabiendas”. Desde esta perspectiva sistemática, también cabe señalar que si el delito de balance falso, previsto en el art. 300 del Código Penal, exige el “a sabiendas” -excluyendo la posibilidad de cometerlo con dolo eventual-, entonces, en un delito de mayor gravedad -como lo es la evasión tributaria- no puede ser posible imputar participación a título de dolo eventual por la confección de un balance falso¹⁰¹. En este sentido, también cabe tener presente que, en el delito de balance falso, el contador no puede revestir la calidad de autor, sino sólo la de partícipe. Por lo expuesto, cabe afirmar que, en el caso de la participación del delito de evasión, el profesional de ciencias económicas, luego de afirmado el tipo subjetivo, sólo puede ser objeto de imputación a título de dolo directo¹⁰².

Fundamentada, pues, la necesidad de concurrencia de dolo directo en la participación del profesional de ciencias económicas en el delito de evasión, queda por solucionar los supuestos en que el aporte consiste en una conducta distinta a las enumeradas en el inc. a) del art. 15 LPT - dictaminar, informar, dar fe, autorizar o certificar actos jurídicos, balances, estados contables o documentación-. Cierta doctrina postula la directa aplicación de las normas generales sobre participación, admitiendo implícitamente la posibilidad de imputar por dolo eventual¹⁰³. Sin embargo, esta postura no es de recibo, toda vez que los principios de máxima taxatividad interpretativa y de igualdad ante la ley imponen la aplicación de analogía in bonam partem y, por tanto, la imposibilidad de imputar al

profesional de ciencias económicas la participación a título de dolo eventual, también en los supuestos no contemplados en el inc. a) del art. 15 LPT. El mandato de máximo apego a lo taxativo en la interpretación de la ley penal deriva directamente del principio de mínima suficiencia, de manera que si dentro del alcance semántico de las palabras de la ley puede haber un sentido más amplio para la criminalización o uno más limitado o restrictivo, las dudas de esta naturaleza deben ser siempre resueltas en la forma más limitativa de la criminalización¹⁰⁴. La analogía in bonam partem estaría legitimada en la interpretación de la ley penal, ya que el derecho fundamental a la legalidad nunca podría ser vulnerado cuando se favorece al acusado¹⁰⁵. Por su parte, la garantía de igualdad impone el mismo tratamiento ante situaciones idénticas o similares, en virtud de lo cual no existe motivo diferencial alguno para considerar atípica la participación con dolo eventual que consista, por ejemplo, en la certificación de un balance y no hacerlo cuando el profesional de ciencias económicas se limita a brindar un consejo o asesoramiento¹⁰⁶.

Más allá de lo expuesto, la concepción defendida en este trabajo responde a nuestra jurisprudencia constitucional, en tanto que, conforme una de las pautas interpretativas de mayor arraigo en la doctrina de la Corte Suprema, la inconsecuencia o la falta de previsión jamás se supone en el legislador y por esto se reconoce como principio inconcuso que la interpretación de las leyes debe hacerse siempre evitando darle un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto¹⁰⁷.

Esta interpretación, además, encuentra sustento en uno de los principios que inspiran la normativa contenida en los instrumentos internacionales de jerarquía constitucional, a saber, el principio pro homine. Como criterio hermenéutico, impone acudir a la interpretación más extensiva cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria¹⁰⁸. Así, lo ha puesto de manifiesto la Corte Suprema, al afirmar que “que el principio de legalidad (art. 18 de la Constitución Nacional) exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la ultima ratio del ordenamiento jurídico, y con el principio pro homine que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal”¹⁰⁹.

Por último, razones de índole práctica impiden aceptar la imputación a título de dolo eventual para la participación del profesional de ciencias económicas en el delito de evasión. Existe un amplio consenso en cuanto a que el tipo de participación requiere un doble dolo en el sujeto, en el sentido de una referencia cognitiva sobre el acto de cooperación y otra con respecto a la ejecución del hecho principal por parte del autor¹¹⁰. De allí que, aún cuando en la teoría se sostenga la posibilidad de imputar participación a título de dolo eventual, lo cierto es que, en la práctica, ello será harto difícil. Y mucho más difícil aún será en el caso de conductas estereotipadas o neutrales, ya que cuando el sujeto se representa la posibilidad de que su aporte sea derivado hacia lo delictivo por un tercero auto-responsable, siempre cabrá un espacio para confiar en que no sea así. En este caso, ya no se estaría dentro del ámbito del dolo eventual, sino en el de la culpa con representación. Y si, por el contrario, no existiera espacio para confiar en la no derivación de su aporte hacia lo delictivo, entonces, casi siempre existirían puntos de apoyo para afirmar el conocimiento cierto propio del dolo directo. Pero, además, el elemento cognitivo del dolo del partícipe también debe abarcar la ejecución del hecho por parte de un autor doloso, lo

que diluye aún más la posibilidad de la participación con dolo eventual a través de una conducta neutral.

Por otra parte, no debe perderse de vista que, en el tipo de la estafa, la conducta ardidosa es, en esencia, sólo compatible con el dolo directo. El destino de la realización de un ardid o de un engaño es siempre la generación de un error que, a su vez, genere una disposición patrimonial perjudicial. Dentro de este marco, sólo un conocimiento cierto podrá abarcar la relación engaño-error y error-disposición patrimonial perjudicial, mientras que la intención de defraudar a un tercero será consustancial a dicho conocimiento¹¹¹. Y si bien, el engaño o el ardid de la evasión impositiva no se corresponden exactamente a los de la estafa, no por ello deja de compartir aquella característica, en el sentido de tratarse de un comportamiento que se realiza con conocimiento cierto y con la intención de obtener un beneficio ilegítimo.

Si esto es así, entonces, la postura que admite el dolo eventual en la participación mediante una conducta neutral, debería admitir que, mientras el autor del delito de evasión debe actuar con dolo directo, el partícipe puede hacerlo con dolo eventual. Lo insatisfactorio de este resultado salta a la vista, ya que se les estaría exigiendo menos a la figura central de la evasión -en términos de configuración normativa de la misma- y mucho más a un sujeto que se limita a cooperar. La conclusión sería todavía más absurda, en el caso en que se sostenga que el autor de evasión puede actuar con dolo eventual. Entonces, habría que admitir el supuesto de un partícipe que coopera con dolo eventual en una evasión cometida, a su vez, por un autor que actuó -o, lo que es peor, actuará- con dolo eventual. En este caso, y he aquí lo absurdo, el partícipe debería haberse representado la posibilidad de que su aporte sea derivado hacia lo delictivo por un sujeto que también se representó o que se representará la posibilidad de que, con su conducta, se realizará el resultado típico de evasión.

Todas las consideraciones anteriores demuestran que la postura que rechaza la participación en el delito de evasión a título de dolo eventual por parte del profesional de ciencias económicas es la que mejor se concilia con las garantías constitucionales, con una interpretación sistemática de la ley penal y con la realidad práctica.

VI. Síntesis de las principales conclusiones [\[arriba\]](#)

El delito de evasión tributaria es un delito especial propio, por lo que el círculo de posibles sujetos activos queda restringido a aquellos que revisten la condición de “obligado”, según surge del texto del art. 1° LPT.

Cuando se verifica una disociación entre la persona jurídica, portadora de las cualidades especiales de autor, y aquélla que ejecuta el hecho punible, a fin de alcanzar al sujeto individual, el art. 14 LPT introduce una cláusula de “actuar en lugar de otro”, que salva no sólo el principio de legalidad sino también el de culpabilidad, en cuanto requiere la intervención personal en el hecho. Sólo quienes están mencionados en dicha norma podrán ser imputados en calidad de autor.

La intervención del profesional de ciencias económicas en el delito de evasión, por tanto, queda limitada a la participación en calidad de cómplice o instigador, excepto en el supuesto en que hubiera intervenido personalmente en carácter de síndico societario.

El delito de evasión fiscal presenta una estructura compleja, donde concurren, simultáneamente, elementos propios de la infracción de un deber y elementos de organización o dominio. La exigencia de estos últimos, en la forma de un ardid o engaño con relación a los deberes de información y colaboración, constituye el núcleo de significación jurídico penal de la evasión tributaria y determina, a su vez, la extensión del ámbito de libertad del ciudadano frente a los deberes fiscales. Sólo mediando elementos propios del dominio u organización, se puede entender al delito de evasión como “intervención conjunta” u organización común.

Los servicios que prestan los profesionales de ciencias económicas se inscriben dentro de las denominadas “conductas neutrales” o “comportamientos estandarizados”, cuya trascendencia práctica radica en que se mueven entre las conductas socialmente adecuadas y la complicidad o participación secundaria. En este sentido, no se trata de desarrollar criterios de imputación distintos para los comportamientos neutrales, sino de trazar el límite mínimo de lo objetivamente imputable a título de participación.

La participación delictiva debe ser ubicada sistemáticamente dentro de la tipicidad objetiva y no de la subjetiva. El análisis previo del tipo objetivo obedece a una garantía del Estado de Derecho, toda vez que, en tanto no se haya traspasado el ámbito de libertad jurídicamente garantizada, no se puede investigar el lado subjetivo del sujeto.

La teoría de la imputación objetiva del comportamiento es la herramienta idónea para definir bajo qué presupuestos objetivos una conducta ha de ser considerada complicidad prohibida. En este sentido, el tipo objetivo de participación debe requerir la concurrencia de un riesgo o peligro típicamente relevante, cuya creación constituye el fundamento mismo del injusto del partícipe.

Sobre la base del principio de auto-responsabilidad -eje de la imputación jurídico penal en supuestos de pluralidad de intervinientes- y a fin de establecer el límite mínimo de la intervención punible, cabe afirmar, como regla general, que, salvo excepciones, nadie tiene el deber de tener en cuenta lo que otro, en tanto sujeto auto-responsable, haga con la propia conducta de uno. A fin de fundamentar el injusto del partícipe, su conducta tiene que revelar la generación de un riesgo especial de continuación delictiva; debe configurar su conducta de forma tal que contenga la posibilidad intrínseca de que va a ser derivada hacia lo delictivo -y que ello no dependerá de la arbitrariedad del autor-.

En función de estas pautas, dos son los criterios de imputación que afectan a las conductas de intervención en el delito y, por ende, también a las conductas neutrales.

El primero está constituido por la infracción de deberes especiales preexistentes, que derivan de la posición jurídica de garantía que ocupa el sujeto. En la medida en que exista un deber especial -expresamente consagrado legislativamente-, que obligue a tener en cuenta la posterior actuación de un tercero en aras a la configuración de la propia

conducta, existirá también la posibilidad de fundamentar la imputación al sujeto que lo incumpla.

El segundo opera en los ámbitos donde no existen deberes especiales de garantía y remite a la configuración de la conducta como parte del hecho o como adaptación al mismo. Aquí lo fundamental es el contexto y la configuración objetiva del comportamiento, que deberá crear las condiciones específicas para la comisión del hecho típico, de manera que pase a formar parte del proyecto delictivo del segundo interviniente y que, intrínsecamente, conlleve el riesgo de continuación delictiva. Se trata del abandono del ámbito de la libertad jurídicamente garantizada -o de neutralidad en términos de irrelevancia penal- para convertirse en una “reorganización” dentro de un contexto general de co-configuración del hecho típico. Así, el interviniente no sólo responde por su aporte, sino también por su uso delictivo posterior.

En el caso específico de las denominadas acciones neutrales, donde no existen deberes especiales de garantía, el castigo de la complicidad deberá ser muy restrictivo, limitándose a los casos en que se produce una inequívoca adaptación o acoplamiento al hecho que se va a cometer. La existencia de tal adaptación la dará el contexto. Como regla general, cabe afirmar que, en el caso de conductas neutrales o prestaciones profesionales estandarizadas, no existirá aquel riesgo jurídicamente desaprobado de continuación delictiva, ya sea por la propia ubicuidad de los bienes o por el carácter fungible de las prestaciones -cuanto más ubicuas o más fungibles, tanto más será asunto del autor su aplicación delictiva-.

En cuanto al tipo objetivo de participación en el delito de evasión, cabe señalar, en primer lugar, que, cuando el profesional de ciencias económicas cumple con la normativa que regula su actuación profesional, su conducta será objetivamente atípica, aún cuando tenga cabal conocimiento de la posterior utilización delictiva.

Sin embargo, tampoco la mera desviación de los estándares profesionales, por más grosera que sea, importa automáticamente la concurrencia del tipo objetivo de complicidad. Para poder afirmarlo, habrá que valorar, desde un punto de vista normativo, si el aporte realizado formó parte de la configuración total del hecho típico, es decir, si consistió en una “reorganización” de la actividad profesional con la virtualidad de co-configurar el delito de evasión. Sólo podrá afirmarse participación criminal cuando el juicio de valor atribuya a la conducta el sentido inequívoco de una clara “adaptación” al hecho del autor. El carácter ambivalente del comportamiento le conferirá irrelevancia penal, toda vez que es preciso defender no sólo un concepto restrictivo de autor, sino también un concepto restrictivo de todas las formas de participación.

Desde este punto de vista, también cabe descartar al concepto del “rol social” del profesional de ciencias económicas como criterio para valorar la concurrencia del tipo objetivo de participación. Este no tiene que ver con el quebrantamiento de roles específicos, sino con la adecuación típica de un comportamiento. En el Derecho penal no se juzga el cumplimiento de roles, sino el cumplimiento o incumplimiento de normas. Por lo demás, el profesional de ciencias económicas no es garante del cumplimiento de las obligaciones tributarias de su cliente y, por ende, no tiene deber alguno de evitación.

En cuanto al tipo subjetivo, cabe concluir que el inc. a) del art. 15 LPT desplaza las normas sobre participación criminal de la parte general y que, en consecuencia, sólo cabe admitir

la participación a título de dolo directo, descartando la posibilidad de imputar por dolo eventual. Las normas sobre participación contenidas en los arts. 45 y 46 del Código Penal ceden ante la regla del art. 15 inc. a) LPT, que contiene dos expresiones -“a sabiendas” y “para facilitar”-, que aluden, precisamente, a los dos elementos del dolo directo

Por tanto, en la participación del delito de evasión, el profesional de ciencias económicas, luego de afirmado el tipo subjetivo, sólo puede ser objeto de imputación a título de dolo directo

Los supuestos en que el aporte del profesional consista en una conducta distinta a las enumeradas en el inc. a) del art. 15 LPT, los principios de máxima taxatividad interpretativa y de igualdad ante la ley imponen la aplicación de analogía in bonam partem y, por tanto, la imposibilidad de imputar al profesional de ciencias económicas la participación a título de dolo eventual, también en los supuestos no contemplados en dicha norma.

En suma, razones de interpretación sistemáticas y de índole práctica impiden aceptar la imputación a título de dolo eventual para la participación del profesional de ciencias económicas en el delito de evasión.

1 Mi agradecimiento sincero a los profesores Mario Laporta, Javier López Biscayart, Ramiro Rubinska, Carolina Robiglio, Nicolás Daniel Ramirez, Adrián Tellas, Carolina Brescia por haber puesto a mi disposición sus valiosas contribuciones relacionadas con el tema.

2 El concepto de participación en sentido amplio abarca a todos aquellos que, de una u otra forma, intervienen en el hecho típico, de manera que incluye también a los autores.

3 El art. 1° LPT dispone: “1° – Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año”.

4 Cfr., en este sentido, Carolina Robiglio, La autoría en los delitos tributarios, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2004, pp.79-80; Juan M. Rodríguez Estévez, “Responsabilidad penal del asesor de empresa”, Derecho Penal Tributario, Coord. Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, T° II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pp. 905-931; Vicente O. Díaz, Criminalización de las infracciones tributarias, Depalma, Buenos Aires, 1997, p. 97; Alejandro Catania, Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769, Del Puerto, Buenos Aires, 2005, pp. 245 ss. Sin embargo, cierta doctrina entiende que el delito de evasión tributaria es, en realidad, un delito común. En tal sentido, se afirma que “no se requiere otra condición que la ejecución del hecho imponible (la obligación no nace con la verificación, sino con la ejecución o realización del hecho imponible)...la calidad de sujeto activo resulta de la sola ejecución del ‘hecho imponible’, por lo que todo el que ejecute uno que genere gravamen, puede ser considerado ‘obligado’ por la sola ejecución, sin necesidad de subordinarlo al cumplimiento de ninguna otra condición...no se trata de que se atribuya una cualidad especial e

indelegable, como la de juez, funcionario o administrador, sino algo que puede cometer todo el que ejecuta 'un hecho imponible', pues obvio que para poder 'evadir' el pago de impuestos, primero hay que generar ese pago de impuestos", Juan J. Ávila, "Ensayo sobre algunos aspectos del tipo objetivo de la evasión defraudatoria. Su relación con la estafa y con la infracción del art. 46 Ley de Procedimiento Fiscal 11.683", en R.D.P.P.P., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, II.a). Sumamente interesante resulta la reflexión del Prof. Laporta, motivada por dicho artículo, en el sentido de que la distinción entre delitos comunes y especiales contiene una dosis de arbitrariedad, y que no importa tanto los rótulos sino la operatividad misma de la regla penal. Así, afirma que "entender a un delito común, configurado como ley penal en blanco, no es muy diferente (a la hora de fundamentar el injusto) a entender que estamos frente a un delito especial, pues como se ve, una y otra cosa (común y especial), no impiden condicionar la relevancia típica del comportamiento a la verificación de la infracción de un deber extrapenal. Lo que sí puede comprenderse es que la afirmación de que estamos frente a una ley penal en blanco, afirma con fuerza los argumentos que me llevan a entender al delito de evasión como una figura especial de dominio. En uno y otro caso, el deber infringido no decide la realización típica, pero en el supuesto de considerárselo un delito con la estructura de una ley penal en blanco, por definición, se requiere una infracción a una regla extrapenal como elemento típico. Este modo de ver la cuestión, se corresponde con la justificada resistencia de Ávila a aceptar que la responsabilidad penal tenga que depender de deberes extrapenales no escritos y, al afirmar la idea de la ley penal en blanco, se acepta la necesidad de la infracción de un deber, pero cristalizada en normas concretas y no en deberes vagamente establecidos", Mario Hernán Laporta, "Los partícipes pueden desaparecer", en Donna, Edgardo A. (Dir.), Derecho penal tributario-II, Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, pp. 207-232; también, cfr. el mismo, "Sobre la omisión de presentar la declaración jurada de impuestos como comportamiento evasivo", Derecho Penal Tributario, Coord. Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, T^o I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pp. 450ss., donde fundamenta la idea de que se trata de un delito especial..

5 Cfr., entre otros, Jesús M. Silva Sánchez, "Autoría y participación del extraneus en el delito de defraudación tributaria", en El nuevo escenario del delito fiscal en España, Atelier, Barcelona, 2005, pp. 53-54; Miguel Bajo Fernández y Silvina Bacigalupo, Derecho penal económico, Madrid, 2001, pp. 243 ss.; los mismos, Delitos tributarios y previsionales, Hammurabi, Buenos Aires, 2001, p. 85. En contra, Eugenio Simón Acosta, El delito de defraudación tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1998, pp. 39 ss., para quien se trata de un delito común. Singular resulta la posición que califica a la defraudación tributaria como un "delito de posición", así, cfr. Ricardo Robles Planas, La participación en el delito: fundamento y límites, Marcial Pons, Barcelona, 2003, pp. 240-241. Para el autor se trata de una categoría de delitos que, a diferencia de los delitos especiales de deber -cuya infracción es el núcleo de la conducta típica-, la restricción de los posibles sujetos activos obedece a que se encuentran en una posición especial para lesionar el bien jurídico. En realidad, no son delitos especiales, sino de posición, la que opera como requisito típico para otorgar relevancia penal a la conducta. Lo singular de esta postura estriba en que la posición especial de afectación del bien jurídico no determina per se la autoría. Sí lo hará en forma general, pero puede suceder que quien ostenta dicha posición especial (sin la cual no hay tan siquiera un hecho penalmente relevante). Para el autor, ello sucede cuando se obra en error de tipo, como, por ejemplo, en el caso del asesor fiscal que provoca la confianza de su cliente de que la declaración impositiva es correcta (con el fin de aumentar sus honorarios). En este caso el asesor sería autor del delito de defraudación fiscal, pese a que la posición especial concurre en quien obró bajo error.

6 El art. 305 del Código penal español establece: "1. El que, por acción u omisión, defraude

a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía”.

7 Según la delimitación del posible círculo de autores, es tradicional la clasificación entre delitos comunes y delitos especiales. En los primeros, cualquiera puede ser sujeto activo, tal como demuestra la frase “el que”, característica de la mayoría de los tipos penales. Por su parte, en los delitos especiales se restringe la calidad de autor a quienes ostenten determinadas características, y se subdividen en especiales propios e impropios. En los especiales propios la cualidad requerida es fundamento mismo de la punibilidad; sólo puede ser autor el sujeto que ostente la característica exigida por el tipo, el no cualificado no puede serlo. En cambio, en los delitos especiales impropios, la cualidad requerida es fundamento de la agravación de la pena, subyaciendo el delito común básico. En este sentido, cfr., entre otros, Hans-Heinrich Jescheck y Thomas Weigend, Tratado de Derecho Penal, Parte General, trad. de Miguel Cardonete, 5° ed. corregida y ampliada, Comares, Granada, 2002, pp. 285-286; Santiago Mir Puig, Derecho Penal. Parte General, 7° BdeF-Julio César Faira Editor, Montevideo-Buenos Aires, 2005, pp. 231-232, entre otros.

8 Es incuestionable, aquí, la aplicación del criterio de la “unidad del título de imputación” por tratarse de delitos especiales propios, ya que, de lo contrario -es decir, sobre la base de la “ruptura del título de imputación”-, se consagraría necesariamente la impunidad de los partícipes. Por cierto, el tema de la unidad o ruptura del título de imputación se presenta abiertamente controvertido en relación con los delitos especiales impropios. Para apreciar el panorama dentro de la doctrina y jurisprudencia españolas, cfr. Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles, El delito de infracción de deber y participación delictiva, Macial Pons, Madrid, 2002, pp. 285 ss.

9 Cfr. Guillermo J. Jacobucci, “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”, pp. 91/126 Derecho Penal Tributario, Coord. Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, T° I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pp. 91-126; el mismo, “Los problemas de la tipicidad en materia penal tributaria”, ponencia en el marco de las II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Universidad Austral, Buenos Aires, 21 y 22 de noviembre de 2002. Aquí, el autor indica que “los tipos penales de orden tributario remiten a un complemento que está fuera de su explícita consideración en la normativa punitiva...Técnicamente, la ley penal en blanco se concreta a través de tipos penales en los que la prohibición o el mandato de acción se encuentra en disposiciones distintas de la ley que contiene la amenaza penal”. La jurisprudencia de la Corte Suprema ha reconocido la validez de las leyes penales en blanco, siempre que la parte esencial de la materia prohibida -el núcleo de ilicitud- se encuentre previsto en la ley penal en sentido estricto y no en la reglamentación; así Fallos 315:917, voto de la minoría).

10 En España, por ejemplo, postula esta concepción Joan J. Queralt Jiménez, Derecho Penal Español, Parte Especial, atelier, Barcelona, 2002, p. 525.

11 Cfr., en este sentido, Luis Gracia Martín, El actuar en lugar de otro en Derecho penal: Estudio específico del art. 15 bis del Código Penal español (doctrina, legislación y jurisprudencia), Publicaciones de la Universidad de Zaragoza, 1985, pp. 62 ss. El autor, que ha sido pionero en este tema, parte sobre la base de una relación de equivalencia entre el que actúa y el calificado, la que, a su vez, justifica la extensión formal de la tipicidad -autoría- porque el otro actúa en las mismas circunstancias objetivas captadas por el tipo con respecto al sujeto calificado y, por tanto, se pueden asimilar. Cfr., asimismo, Percy

García Cavero, Derecho Penal Económico, Parte General, T° I, 2° ed., Grijley, Lima, 2007, pp. 743-744, quien, a fin de precisar el fundamento dogmático del “actuar en lugar del otro”, distingue, dentro de los delitos especiales, entre los delitos de dominio (delitos de dominio en sentido amplio) y delitos de infracción de un deber (delitos especiales en sentido estricto). Desde esta perspectiva, afirma que “en el caso de los delitos de dominio, la idea fundamental en la regulación del instituto del actuar en lugar del otro se encuentra en la asunción de la posición especial del destinatario formal de la norma. En principio, cualquier persona puede entrar a dominar normativamente aspectos de la esfera de organización de un intraneus al tipo y, en este sentido, responder penalmente. Para ello, no es necesario que exista una relación de representación entre el intraneus y el extraneus, sino solamente el dominio normativo del extraneus sobre el ámbito de organización del intraneus que lesiona o pone en peligro la esfera de organización de terceros. Por el contrario, en los delitos de infracción de un deber, la atribución de responsabilidad en el actuar en lugar del otro no se fundamenta en el dominio normativo sobre una esfera de organización ajena, sino en la traslación al extraneus de deberes positivos institucionales del intraneus, lo cual sucede normalmente mediante una relación de representación”.

12 El art. 31 del CP español dispone “1. El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre...”

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

14 En este sentido, cfr. Ramiro M. Rubinska, “Facturas apócrifas y responsabilidad penal del auditor externo”, trabajo presentado por el autor en el marco de las XXXVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, realizadas los días 28, 29 y 30 de Noviembre de 2007 en la Ciudad de Mar del Plata; publicado en Revista de Derecho Penal - Derecho Penal Económico - Derecho Penal Tributario (Volumen II), dirigida por Edgardo Alberto Donna, Ed. Rubinzal Culzoni, 2008.

15 Responsables por deuda propia (art. 5, ley 11.683): “Están obligados a pagar el tributo a Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a estos últimos, de la situación prevista en el artículo 8°, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común. b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho. c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible. d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la

atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva. Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros estando, en consecuencia, obligados a su pago, salvo exención expresa”.

16 Responsables por deuda ajena (art. 6, ley 11.683): “Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijan para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley: a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los créditos propios del otro. b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces. c) Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y los herederos. d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo 5° en sus incisos b) y c). e) Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero. f) Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos. Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación”.

17 Cfr. Javier López Biscayart, “Delitos de evasión y dolo eventual”, Doctrina Penal Tributaria N° 1 de mayo de 2007, Errepar, pp. 27 ss.

18 Cfr., en este sentido, Jorge Sandro, “El rol de los profesionales frente a la Ley Penal Tributaria”, conferencia inédita dictada en el I Seminario Internacional de Derecho Penal y Procesal Penal, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, 13 de junio de 2006.

19 La jerarquía constitucional del principio de culpabilidad fue reconocida por la CSJN en Fallos 312:447, entre muchos.

20 Cfr., por todos, Javier López Biscayart, “Delitos de evasión y dolo eventual”, Doctrina Penal Tributaria N° 1 de mayo de 2007, Errepar, pp. 27 ss., quien relaciona este concepto con cuestiones de política-criminal, que fueron tenidas en cuenta al momento de la sanción de la LPT.

21 En sus diversas formas, a saber, dominio directo, funcional, de la voluntad o por aparatos organizados de poder.

22 Cfr. Claus Roxin, *Täterschaft und Tatherrschaft*, 7° Auflage, De Gruyter, Berlin, 1999, pp. 353 ss. y 458 ss.; el mismo, *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Besondere Erscheinungsformen der Straftat*, Band II, Verlag C.H. Beck, München, 2003, pp. 106 ss. El autor fue quien introdujo esta distinción en la primera edición de su obra *Täterschaft und Tatherrschaft* en 1963.

23 Cfr. Günther Jakobs, *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Die Grundlagen und die Zurechnungslehre*, Lehrbuch, 2° neubearbeitete und erweiterte Auflage, Walter de Gruyter, Berlin, 1993, pp. 220 ss y 655 ss.; el mismo, *Derecho penal. Parte general. fundamentos y teoría de la imputación*, trad. de Joaquín Cuello Contreras y José Luis serrano González de Murillo, 2° ed., Marcial Pons, Madrid, 1997 pp. 266 y 791

24 Ello pone de manifiesto que la concepción de Jakobs no constituye, necesariamente, un desarrollo de la concepción de Roxin. En efecto, según este autor la infracción del deber fundamenta la autoría y debe tener anclaje en una norma positiva: por el contrario, para

Jakobs, fundamenta el injusto. En otras palabras: en los delitos de infracción de deber, la lesión del deber tiene un peso hermenéutico decisivo y, a fin de determinar la autoría, desplaza el dominio o dirección real del suceso que materializa aquella infracción. Hasta este punto llegan las coincidencias entre las concepciones de Roxin y Jakobs. Pero los fundamentos de la imputación responden a criterios distintos, lo que diferencia sustancialmente a ambas concepciones. Así, para Jakobs, todo sujeto que es garante en virtud de un deber institucional está obligado al cuidado solidario del bien jurídico que deba ser protegido por dicha institución. Así, delitos que, en principio y de manera general de dominio, se convierten en delitos de infracción de deber en virtud de la infracción del deber inherente al rol institucional del sujeto. La diferenciación fundamental entre delitos de organización y delitos de infracción de deber puede estar presente en todos los delitos de la parte especial y es consecuencia de los subsistemas normativos del derecho penal. Por el contrario, para Roxin, los delitos de infracción de deber son aquéllos en los que el tipo penal requiere que el autor haya lesionado un deber extra-penal, elemento irrelevante para Jakobs, según el cual el fundamento de la categoría “infracción de deber” no se encuentra en el tipo, sino en el origen institucional del deber del sujeto activo que infringe la norma. De esta forma, se amplía dicha categoría más allá de las características del tipo. Para más detalles, cfr. Silvina Bacigalupo, *Autoría y participación en delitos de infracción de deber. Una investigación aplicable al Derecho penal de los negocios*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2007, pp 84 ss.; Ricardo Robles Planas, *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, Barcelona, 2003, pp. 226 ss.

25 Cfr. Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles, *El delito de infracción de deber y participación delictiva*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pp. 65 ss. El autor parte de la distinción entre tipos codificados (que se corresponden con el tenor literal del articulado legal y donde las prohibiciones y mandatos pueden intercambiarse lógicamente, dependiendo de la formulación legal) y los tipos de interpretación (concepto supra-legal, que no admite dicho intercambio, toda vez que existe una diferencia material perdurable según se trate de una institución positiva o negativa). Desde esta perspectiva, postula que la interpretación de los artículos de la parte especial no sólo se haga de la mano de los tipos codificados, sino fundamentalmente, a través de los tipos de interpretación, es decir, a la luz de las instituciones positivas o negativas. Así, por ejemplo, el precepto que “prohíbe” matar ha de ser doblemente interpretado, según los dos tipos de interpretación expuestos. En primer lugar, contiene la institución negativa (habitualmente expresada en forma de prohibición) que puede ser quebrantada no solo a través de acciones sino también omisiones -sobre todo, injerencia-; en segundo término, contiene también la institución positiva -habitualmente expresadas en forma de mandatos-, que puede ser transgredida no solo por omisión -la madre que deja morir ahogado a su hijo-, sino también mediante acciones - (estrangula al hijo con sus propias manos, induce a otro a que lo haga, etc-. Es que, según el autor, la actual conformación social impone que el Derecho penal no se pueda conformar solamente con garantizar libertad individual en el sentido de la institución negativa -neminem laede-, sino que además debe ampliar el círculo de deberes jurídicos. El Estado no puede renunciar a tener en cuenta las instituciones positivas, de la misma manera que no puede renunciar a la idea de libertad ; el Derecho penal no puede conformarse con un sistema de no interferencia -basado en los delitos de dominio, que intenta mantener los ámbitos de organización indemnes- Por ello, comunicaciones de otros sistemas -la familia, la administración pública del estado, etc- son asumidas por el Derecho penal y traducidas a través del código jurídico en delitos de infracción de deber. Es más, afirma que las instituciones positivas aseguran las condiciones elementales de la existencia de la libertad, es decir, garantizan el cumplimiento del deber de no dañar a los demás y, con ello, son al menos tan importantes como este principio del *neminem laede*. De allí que no vez distinción

alguna entre delitos especiales propios e impropios: siempre se tratará de delitos de infracción de deber sin que quepa considerar la existencia de un delito común subyacente. 26 En este sentido, cfr. Enrique Gimbernat Ordeig, Autor y cómplice en el Derecho penal, Tecnos, Madrid, 1999, p. 298; Günter Stratenwerth, Strafrecht. Allgemeiner Teil, 4^o Auflage, Köln, 2000, 12/40; el mismo, Derecho Penal, Parte General I. El hecho punible, trad. de Manuel Cancio Meliá y Marcelo Sancinetti, 4^o ed., Hammurabi, Buenos Aires, 2005, pp. 383-384.

27 Cfr. Luis Gracia Martín, El actuar en lugar de otro en Derecho penal: Estudio específico del art. 15 bis del Código Penal español (doctrina, legislación y jurisprudencia), Publicaciones de la Universidad de Zaragoza, 1985, pp. 112 ss. y 338 ss.

28 Ricardo Robles Planas, La participación en el delito: fundamento y límites, Marcial Pons, Barcelona, 2003, pp. 229 ss. El autor resalta que la pretendida necesidad de garantizar la institución negativa -mediante el establecimiento de deberes positivos- no alcanza para legitimarlos e importa una insostenible limitación de la libertad; cualquier institución positiva que proteja a la negativa legitimaría una restricción a la libertad.

29 Cfr. Carolina Bolea Bardón, Autoría mediata en Derecho penal, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pp. 438 ss. Para la autora, “existen razones para sustituir el dominio del hecho por la infracción de un deber extrapenal como criterio general para afirmar la relación de autoría en determinadas categorías de delitos, como son los delitos especiales. Para empezar, la tipificación de estos delitos no se limita, a mi juicio, a prever la infracción de un deber, sino que dicha infracción tiene que manifestarse en una conducta que normalmente llevará a cabo el sujeto cualificado personalmente, aunque en ocasiones también podrá realizar otra persona que esté siendo instrumentalizada por aquél a través de un defecto de conocimiento o de libertad. En los delitos especiales, la ley se limita a concretar el círculo de posibles autores, pero ni pretende castigar la pertenencia a este círculo, ni se conforma con cualquier contribución de un sujeto cualificado al hecho. La cualificación especial se convierte así en presupuesto de la realización típica. Por consiguiente, aunque el tipo no describa una concreta forma de actuación, el hecho punible requiere algo más que la simple infracción del deber. La infracción del deber no puede ser el criterio decisivo, ya que, coma, en realidad, todo delito, sea o no especial, puede ser reconducido a la infracción de un deber; pues, en definitiva, ¿qué es el delito, sino la infracción de un deber?”

30 En este sentido, cfr. Ricardo Robles Planas, La participación en el delito: fundamento y límites, Marcial Pons, Barcelona, 2003, p. 237.

31 Cfr., en este sentido, Guillermo J. Yacobucci, “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”, Derecho Penal Tributario, Coord. Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, T^o I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pp.109/111.

32 Quien no haya ejecutado un hecho imponible no puede evadir, del mismo modo que no puede abortar una mujer no embarazada.

33 En este sentido, cfr. Juan J. Ávila, “Ensayo sobre algunos aspectos del tipo objetivo de la evasión defraudatoria. Su relación con la estafa y con la infracción del art. 46 Ley de Procedimiento Fiscal 11.683”, en R.D.P.P.P., Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, II.a).

34 Cfr., en este sentido, Jesús M. Silva Sánchez, “Autoría y participación del extraneus en el delito de defraudación tributaria”, en El nuevo escenario del delito fiscal en España, Atelier, Barcelona, 2005, pp. 52-78; Guillermo J. Yacobucci, “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”, Derecho Penal Tributario, Coord. Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, T^o I, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pp. 91/126; Ricardo Robles Planas, La participación en el delito: fundamento y límites, Marcial Pons, Barcelona, 2003, pp. 240 ss.; Mario Hernán Laporta, “Los partícipes pueden

desaparecer”, en Donna, Edgardo A. (Dir.), Derecho penal tributario-II, Rubinzal Culzoni, Bs.As., pp. 207-232.

35 Esta doble estructura, lleva a Jesús M. Silva Sánchez, “Autoría y participación del extraneus en el delito de de defraudación tributaria”, en El nuevo escenario del delito fiscal en España, Atelier, Barcelona, 2005, p.71, a afirmar que la infracción de un deber es una condición necesaria, pero no suficiente en el delito de defraudación tributaria. A su juicio “es cierto que la infracción de deberes tributarios por parte de aquéllos sobre quienes éstos recaen constituye condición necesaria de la conformación típica del delito de defraudación tributaria, pero, sin embargo, no constituye condición suficiente de la existencia del referido delito. En efecto, entiendo que el delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que concurren tanto la dimensión de posición como la dimensión de infracción de deber. El delito fiscal no es, según creo, un delito que se configure sólo por la conjunción de la infracción de deberes tributarios formales y la producción de un perjuicio para la Hacienda pública (eso no permitiría distinguir el desvalor de acción del delito y de la infracción administrativa tributaria). Pero el delito fiscal tampoco es un delito de mera organización, en el que la provocación de la producción de un resultado de perjuicio para la Hacienda pública constituya por sí misma el tipo. El tipo delictivo se constituye, por tanto, por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio. En ese sentido, sería uno de los delitos especiales en los que, a la organización, se le suma efectivamente la infracción de un deber institucional, comprendiendo, por tanto, ambas dimensiones”.

36 Desde esta perspectiva, Guillermo J. Yacobucci, “La conducta típica en la evasión tributaria (un problema de interpretación normativa)”, Derecho Penal Tributario, Coord. Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, T° I, Marcial Pons, Buenos aires, 2008, p. 105, señala, con agudeza, que “materia penal tributaria, la interpretación del tipo es un ejemplo de consideración normativa del significado de los comportamientos, ya que se hace sobre la base de la teleología de la norma primaria, que encierra criterios constitucionales, proporcionalidad en los límites de la libertad y reglas de orientación según los campos del derecho societario, de negocios, tributarios y económicos en general”. En este sentido, señala que el resultado, en el delito de evasión, no es el quebranto de lo ya ingresado en la Hacienda pública como patrimonio, sino de sus expectativas en torno a éste, de conformidad con el hecho imponible concretado. En cuanto al comportamiento típico, agrega que, si bien es siempre omisivo -no pagar, debiendo hacerlo-, los modos podrán ser tanto omisivos -cuando exista un deber positivo, por ejemplo, de informar, presentar, colaborar, etc-, como comisivos -cuando se trate de deberes negativos -no ocultar- o se exteriorice algo diverso de lo efectivamente realizado.

37 Así, Jesús M. Silva Sánchez, “Autoría y participación del extraneus en el delito de de defraudación tributaria”, en El nuevo escenario del delito fiscal en España, Atelier, Barcelona, 2005, p. 69 y p. 72 nota 74. Para este autor, el planteo no tiene sentido en los delitos de infracción de deber, toda vez que la intervención del extraneus no sería expresión de una auténtica accesoriedad, sino sencillamente de la infracción de un deber general -negativo- de abstenerse a perturbar la institución positiva que subyace al deber específico del intraneus. En rigor, según la concepción del autor, en los delitos de infracción de deber no puede hablarse de accesoriedad ni de imputación recíproca. En cambio, las consideraciones de accesoriedad, entendida ésta como expresión de organización conjunta, adquieren pleno sentido en el caso que ciertos delitos de infracción de un deber tengan, además, algún componente de dominio. Pues, en estos casos, el extraneus, además de infringir ese deber general -negativo-, contribuye efectivamente al dominio del intraneus, lo que permite fundamentar su sanción directamente a partir del hecho del intraneus. En contra, Silvina Bacigalupo, Autoría y participación en delitos de

infracción de deber. Una investigación aplicable al Derecho penal de los negocios, Marcial Pons, Madrid-Barcelona-Buenos Aires, 2007, pp. 123 ss., quien afirma la existencia de accesoriidad en los delitos de infracción de deber, la que ya no se define como “cooperación sin dominio del hecho”, sino “como participación sin lesión del deber especial”.

38 Tal como lo afirma Claus Roxin, en *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Besondere Erscheinungsformen der Straftat*, Band II, Verlag C.H. Beck, München, 2003, pp. 206 ss.; el mismo, “Was ist Beihilfe?”, *Festschrift für Koichi Miyazawa*, Baden Baden, 1995, pp. 501 ss. 39 Ver, por todos, Hans-Heinrich Jescheck, y Thomas Weigend, *Tratado de Derecho Penal, Parte General*, trad. de Miguel Cardonete, 5° ed. corregida y ampliada, Comares, Granada, 2002, pp. 746-748.

40 Cfr. Claus Roxin, *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Besondere Erscheinungsformen der Straftat*, Band II, Verlag C.H. Beck, München, 2003, pp. 206 ss.; el mismo, “Was ist Beihilfe?”, *Festschrift für Koichi Miyazawa*, Baden Baden, 1995, pp. 501 ss.

41 Cabe señalar que Roxin utiliza el mismo criterio de la “reconocible propensión al hecho”, tanto para la imputación por imprudencia como por dolo eventual, en un caso para afirmar la autoría, en el segundo para afirmar la participación. En este sentido, cfr. Claus Roxin, *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Grundlagen. Der Aufbau der Verbrechenslehre*, Band I, 4. Auflage, Verlag C.H. Beck, München, 2006, pp. 233 ss, donde sostiene que, dado que la cooperación o complicidad debe ser dolosa, no es suficiente un aporte imprudente o con ligereza. Sin embargo, puede darse una autoría imprudente cuando, por ejemplo, se le entrega un arma a quien muestra inclinado a un hecho delictivo. Por el contrario, para el dolo del cómplice alcanza el dolo eventual, aunque una participación con dolo eventual será infrecuente, ya que, en principio, se puede confiar en que otros no cometerán delitos dolosos. Una complicidad entra en consideración -como en la imputación de la imprudencia- sólo ante una reconocible inclinación al hecho por parte del autor. De este modo, unifica imprudencia con dolo eventual, rompiendo con la unidad de la imputación dolosa, lo que le ha valido importantes críticas. El tratamiento idéntico de los casos de dolo eventual y de imprudencia deriva del principio de confianza como concreción del riesgo permitido y se justifica, según el autor, en la superación de la rigidez de la teoría tradicional de la prohibición de regreso, de manera que ésta, a su vez, pasaría a ser un caso especial de principio de confianza, mientras que este principio abarcaría tanto supuestos de actuación imprudente (prohibición de regreso) como dolo eventual.

42 El tipo subjetivo tiene como referente el tipo objetivo, lo que implica que tan sólo cuando el riesgo se llega a calificar como no permitido, puede ser relevante el dolo o la imprudencia -que sí pueden existir y existirán normalmente antes de lo objetivo-. De este modo, el tipo objetivo se encarga de la forma externa del comportamiento, de las propiedades objetivas generales de la conducta que, luego, será imputada subjetivamente al sujeto.

43 Cfr., en este sentido, Ricardo Robles Planas, *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, Barcelona, 2003, pp. 64 ss.

44 Cfr. Jesús M. Silva Sánchez, “La responsabilidad penal de los asesores fiscales”, en *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, p. 89.

45 Cfr. Wolfgang Frisch, *Comportamiento típico e imputación del resultado*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2004, pp. 304 ss.

46 La concepción tradicional de esta teoría fue formulada por Reinhard Frank, en *Das Strafgesetzbuch für das Deutsche Reich nebst dem Einführungsgesetz*, 18° Auflage, Tübingen, 1931, citada por Ricardo Robles Planas, *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, Barcelona, 2003, p. 82 nota 8. Más recientemente, en la doctrina alemana se denomina “nuevas teorías de la prohibición de regreso” a la adaptación de los

planteos de Frank a la teoría de la imputación objetiva. En esta línea, Naucke ha desarrollado el criterio de la “posibilidad de dominio” o Beherrschbarkeit, Otto recurre a la “posibilidad de control”, entre otros. Cfr. idem, pp. 85-87.

47 Desarrollada por Hans Welzel, “Studien zum System des Strafrechts”, ZStW, 1939, n° 58, pp. 491 ss.; el mismo, Derecho Penal Alemán, Parte General, 11° ed., 4° ed. castellana, trad. de Juan Bustos Ramírez y Sergio Yáñez Pérez, Editorial Jurídica Chile, 1997. pp. 66 ss. 48 Cfr. Winfried Hassemer, “Professionelle Adäquanz. Bankentypisches Verhalten und Beihilfe zur Steuerhinterziehung”, Wistra, 1995, pp. 41 ss.

49 Cfr. Herbert Schumann, Strafrechtliches Handlungsunrecht und das Prinzip der Selbstverantwortung des Anderen, Tübingen, 1986, pp. 44 ss, citado por Ricardo Robles Planas, La participación en el delito: fundamento y límites, Marcial Pons, Barcelona, 2003, p. 103 nota 93.

50 En la doctrina alemana, es amplia la acogida de la aplicación de los criterios normativos, utilizados en la imputación objetiva a título de autoría, en el tratamiento del tipo objetivo del partícipe. En este sentido, cfr., por ejemplo, Günther Jakobs, Strafrecht. Allgemeiner Teil. Die Grundlagen und die Zurechnungslehre, Lehrbuch, 2° neubearbeitete und erweiterte Auflage, Walter de Gruyter, Berlin, 1993. p. 803; el mismo, Derecho penal. parte general. fundamentos y teoría de la imputación, trad. de Joaquín Cuello Contreras y José Luis Serrano González de murillo, 2° ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, p. 811; Wolfgang Frisch, Comportamiento típico e imputación del resultado, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2004, pp. 260 ss.; Claus Roxin, Strafrecht. Allgemeiner Teil. Besondere Erscheinungsformen der Straftat, Band II, Verlag C.H. Beck, München, 2003, pp. 206 ss.; el mismo, “Was ist Beihilfe?”, Festschrift für Koichi Miyazawa, Baden Baden, 1995, pp. 501 ss.; Heiko H. Lesch, Intervención delictiva e imputación objetiva, trad. De Javier Sánchez-Vera Gómez-Trelles, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1995, pp. 13 ss. Por su parte, en la doctrina española, ya se han expresado algunos autores reclamando tal normativización. Así, por ejemplo, Santiago Mir Puig, Derecho Penal. Parte General, 7° ed., BdeF, Julio César Faira Editor, Montevideo-Buenos Aires, 2005, p. 258; Bernardo Feijóo Sánchez, Límites de la participación criminal ¿Existe una ‘prohibición de regreso’ como límite general del tipo en derecho penal?, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2001, pp. 69 ss.

51 Cfr. Ricardo Robles Planas, La participación en el delito: fundamento y límites, Marcial Pons, Barcelona, 2003, pp. 74-75, quien señala que “la opción por el castigo o la impunidad estará, entre otros aspectos, en función de la extensión que se le otorgue a la parte objetiva de cada uno de los tipos que castigan la participación. Por ello, en realidad, lo relevante no es si una conducta puede ser calificada como neutral o no (la definición anterior sólo tiene fines expositivos), sino si la parte objetiva de los tipos de participación alcanza o no a las conductas ‘neutrales’ o ‘cotidianas’. Y ésta, obviamente, es una pregunta por la extensión de la participación punible en el delito o, si se quiere, por los contornos de la relevancia jurídico-penal de los riesgos de participación”.

52 Como se puede apreciar, la determinación de la conducta típica de intervención, entendida ahora en sentido amplio -comprensivo de todas las formas de autoría y de participación propiamente dicha- no es un problema de autoría, sino de tipicidad. Esta expresa los requisitos que cualifican el injusto penal; aquí es donde se concreta qué injusto es injusto penal, filtrando aquéllos que carecen de tal relevancia.

53 Cfr. Urs Kindhäuser, “Complicidad mediante el actuar profesional”, ponencia en el marco del Programa Internacional de Actualización Penal en la Universidad Austral, Buenos Aires, octubre de 2006, trad. de Nuria Pastor. Para el autor, en el caso de la complicidad, la imputación objetiva requiere una fundamentación modificada respecto de la constitución del injusto de autoría. Concluye en que el injusto de participación se constituye a través de dos aspectos del hecho principal: por un lado, el aporte o la ayuda tienen que estar

exclusivamente orientados al fin del hecho principal, y, por otro lado, la ayuda debe tener para el autor, ya en el momento de su prestación, la calidad de cooperación. Excluye de la imputación aquellas prestaciones de las que el autor pueda servirse con cualquier finalidad antes del inicio de la comisión del hecho.

54 Si cada uno responde por su propio injusto, y el injusto sólo es imputable al autor: ¿qué se le imputa entonces al partícipe?

55 Sin duda, esta concepción pone de manifiesto la necesidad de una revisión del concepto restrictivo de autor, manteniendo la distinción -autor y partícipe- y ello en el plano objetivo. Dos son las principales consecuencias de esta premisa. En primer término, hay que abandonar la idea de que el comportamiento de ejecución no pueda incluir a varias personas -también los cooperadores necesarios e inductores cometen el delito, así como los cómplices secundarios-. El comportamiento típico ejecutivo debe comprender a todos los intervinientes, en tanto el delito sea objeto del reparto de trabajo. En segundo término, también hay que abandonar la idea de que quien no ejecuta por sí mismo tenga necesariamente que participar en un injusto ajeno. Como se expuso, el comportamiento ejecutivo constituye el injusto de todos los intervinientes, pese a que algunos no lo ejecuten por sí mismos. Los tipos de la parte especial comprenden la conducta de autor cuando interviene un solo sujeto, pero si hay más, la distinción entre autoría y participación ya no se puede realizar a partir de la mera descripción típica, sino sólo con ayuda de las normas de la parte especial.

56 Cfr. Ricardo Robles Planas, *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, Barcelona, 2003, pp. 265 ss., quien, con acierto, señala que el concepto restrictivo de autor es correcto si se le cambia el objeto: lo restrictivo es la imputación y no el concepto de autor. En este sentido, el error de la concepción tradicional pasa por no distinguir entre la fundamentación del injusto -que se resuelve a través de la teoría de la imputación objetiva del comportamiento- y calificación de la intervención -la única que forma parte de la teoría de la intervención en el delito, como teoría de la cuantificación de los aportes en caso de pluralidad de intervinientes, a través de un juicio especial que tiene por objeto la valoración de las conductas de intervención-. A todos quienes intervienen se les imputa objetivamente el hecho -imputación común del hecho-, solo que responden de diferente manera según la importancia del aporte. Para cierta doctrina, una vez afirmada la imputación objetiva que alcanza a todos los intervinientes -a lo que denomina "colectivo"- la distinción es de carácter meramente cuantitativo: se refiere a la cantidad de intervención y no al dominio del hecho. Ver, en este sentido, Günther Jakobs, "El ocaso del dominio del hecho: una contribución a la normativización de los conceptos jurídicos", en *El sistema funcionalista del Derecho penal*, trad. de Manuel Cancio Meliá, Lima, 2000, *passim*. Para Robles Planas, la discusión es más terminológica que de fondo; si se parte de un concepto físico-natural de dominio del hecho, habrá que concluir con Jakobs en que todos los intervinientes lo tienen. Pero si se lo entiende en sentido normativo, se aprecia una diferencia cualitativa, en el sentido de una relación más estrecha de uno de los intervinientes con el hecho, y, así, sí se puede mantener el concepto (normativo) de dominio del hecho. Lo que es cuantitativamente muy distinto puede definirse también como cualitativamente diferente.

57 A diferencia de la opinión mayoritaria, no existen tantos injustos como conductas individuales exista. El hecho es el mismo para todos los intervinientes, un solo acto con significado para la vigencia de la norma. entendido como unidad básica de desestabilización normativa, desligada de su configuración naturalista.

58 A diferencia de la doctrina tradicional, que define la accesoriedad como la relación de dependencia de la participación con respecto al hecho principal del autor y que, por tanto, constituye el fundamento mismo del injusto del partícipe, aquí se la concibe como una

relación que se establece directamente entre la conducta de intervención y el hecho como injusto propio. Por tanto, la accesoriedad nada tiene que ver con la imputación de un injusto ajeno, sino con la imputación del hecho mismo. En este sentido, cfr. Ricardo Robles Planas, *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, Barcelona, 2003, pp. 166 ss.

59 Cfr. Wolfgang Frisch, *Comportamiento típico e imputación del resultado*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, 2004, p. 260.

60 Así, por ejemplo, Günther Jakobs, , “La prohibición de regreso en los delitos de resultado. Estudio sobre el fundamento de la responsabilidad jurídico-penal en la comisión”, en *Estudios de Derecho Penal*, trad. de Manuel Cancio Meliá, Civitas, Madrid, 1997, 241-270; título original “Regreßverbot beim Erfolgsdelikt. Zugleich eine Untersuchung zum Grund der strafrechtlichen Haftung bei Begehung”, *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft (NStW)*, 89 (1977), 1-35.

61 Lo que, por supuesto, no se da en el caso del profesional de ciencias económicas con respecto a su cliente, tal como hemos coincidido, en distintos ámbitos académicos, con el Prof. Adrián Tellas.

62 Por ejemplo, Günter Stratenwerth, *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, 4° Auflage, Köln, 2000, 12/161; el mismo, *Derecho Penal, Parte General I. El hecho punible*, trad. de Manuel Cancio Meliá y Marcelo Sancinetti, 4° ed., Hammurabi, Buenos Aires, 2005, pp. 429-430. Aquí, el autor afirma que “parece no defendible ya desde puntos de vista del Estado de Derecho, criminalizar acciones cotidianas que externamente están en total consonancia con el derecho, sólo por el hecho de que, en el caso concreto, el agente sabe o cuenta al menos con esa posibilidad, por razones más o menos casuales, que otro podría abusar de aquéllas con fines delictivos...En suma, con todo esto reaparece sólo otro aspecto parcial de la idea básica de la teoría de la imputación objetiva: también la prestación de ayuda, al igual que la verdadera acción del hecho, constituye un ilícito penalmente relevante sólo si ella crea un riesgo que traspase la medida tolerada, un riesgo no permitido”.

63 Cfr. Günther Jakobs, , “La prohibición de regreso en los delitos de resultado. Estudio sobre el fundamento de la responsabilidad jurídico-penal en la comisión”, en *Estudios de Derecho Penal*, trad. de Manuel Cancio Meliá, Civitas, Madrid, 1997, 241-270; título original “Regreßverbot beim Erfolgsdelikt. Zugleich eine Untersuchung zum Grund der strafrechtlichen Haftung bei Begehung”, *Zeitschrift für die gesamte Strafrechtswissenschaft (NStW)*, 89 (1977), 1-35.

64 Cfr. Claus Roxin, en *Strafrecht. Allgemeiner Teil. Besondere Erscheinungsformen der Straftat*, Band II, Verlag C.H. Beck, München, 2003, pp. 206 ss.; el mismo, “Was ist Beihilfe?”, *Festschrift für Koichi Miyazawa*, Baden Baden, 1995, pp. 501 ss.

65 Desde esta perspectiva, cabe preguntarse ¿cómo es posible que el favorecedor conozca una decisión que aún no ha tenido lugar en la propia esfera interna del autor?; ¿cómo tendrían que orientarse el profesional de ciencias económicas ante la declaración del cliente que va a cometer un delito? ¿deberían preguntar si el servicio que presta tiene otra finalidad para el autor? ¿y si responde que, además de cometer el delito, persigue otra finalidad inocua? ¿la desaprobación penal de la primera conducta puede, por tanto, depender de si el autor quiere utilizar o efectivamente utiliza el aporte para una finalidad distinta no delictiva?

66 Cfr., en este sentido, Bernardo Feijóo Sánchez, *Límites de la participación criminal ¿Existe una ‘prohibición de regreso’ como límite general del tipo en derecho penal?*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2001, p. 82.

67 Cfr. Jesús M. Silva Sánchez, “La responsabilidad penal de los asesores fiscales”, en *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, pp. 79-98.

68 Cfr. Ricardo Robles Planas, *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial

Pons, Barcelona, 2003, pp. 292 ss.

69 Constituiría una incoherencia sistemática y una afectación al principio de igualdad, aplicar la virtualidad limitadora de la teoría de la imputación objetiva para el análisis de la autoría y no para la participación criminal.

70 También se ha pronunciado en este sentido Jorge Sandro, “El rol de los profesionales frente a la Ley Penal Tributaria”, conferencia inédita dictada en el I Seminario Internacional de Derecho Penal y Procesal Penal, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, 13 de junio de 2006.

71 Como se verá en los siguientes desarrollos, cierto sector de la doctrina y jurisprudencia va más allá, al asumir el incumplimiento de la normativa profesional como prueba del tipo subjetivo

72 Por cierto, cuanto mayor sea el desapego a las normas profesionales vigentes, mayor la probabilidad de concurrencia del tipo objetivo; no obstante, si no media “adaptación” al hecho típico, sólo se podrá fundamentar una responsabilidad de carácter civil o meramente profesional, pero sin relevancia penal alguna.

73 Cfr., en este sentido, Bernardo Feijóo Sánchez, Límites de la participación criminal ¿Existe una ‘prohibición de regreso’ como límite general del tipo en derecho penal?, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2001, pp. 85-86..

74 En este sentido, se pronuncia Carolina Robiglio, “Brindar consejo profesional: ¿sinónimo de participación criminal? Algunas cuestiones acerca de la intervención de los Profesionales en Ciencias Económicas en los ámbitos tributarios de otros contribuyentes”, La Ley, mayo 2006, y en “Participación criminal, responsabilidad profesional y ley penal tributaria”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, II Jornadas de derecho Penal Tributario, agosto de 2007. La autora reconoce la necesidad de partir del tipo objetivo, pero utiliza el criterio del quebrantamiento del rol para afirmar dicha tipicidad y fundamentar, así, la responsabilidad penal del profesional de ciencias económicas. Así, según la autora, la omisión de controlar con diligencia de un auditor externo cabe ser interpretada como adaptación a la planificación delictiva del autor. Con referencia al asesor impositivo, en un ejemplo en el que el cliente maneja importantes sumas de dinero sin utilizar por fuera del sistema bancario, establece la existencia de un “deber de cuidado” del asesor impositivo, cuya violación generaría una conexión entre el aporte y el resultado del delito de evasión.

75 Esta es la posición que sostiene Javier López Biscayart, Delitos de evasión y dolo eventual, Doctrina Penal Tributaria N° 1 de mayo de 2007, Errepar, pp. 27 ss.. El autor, sobre la base de la consideración de la existencia de un deber de diligencia en la actividad profesional -relacionado con la función que cumple en la sociedad-, afirma que su incumplimiento indica la concurrencia de dolo eventual. Según su razonamiento, es un indicio que revela la representación de la posibilidad de realización típica, la cual, sumada a la efectiva prestación del aporte, denota una actitud de indiferencia y menosprecio al bien jurídico. En este sentido, el autor expresa que “la razón de ser de la punibilidad ante esta situación se encuentra justificada en el incremento inadecuado del peligro para el bien jurídico. Así, la participación profesional que favorece la realización de una injusticia penal puede entenderse como una conducta necesaria para la concreción de aquél; en otras palabras, prestando una ayuda a los realizadores del hecho y favoreciendo la comisión del tipo, sin importar su alegación de desconocimiento de la intención delictiva del autor. Entendiendo al hecho principal como un delito de resultado, en el actuar del cómplice existe favorecimiento de la acción que realizará el autor, repercutiendo necesariamente y facilitando la entrada del resultado. El cómplice, de este modo, favorece el menoscabo del bien jurídico por parte del autor, no pudiendo alegar falta de conocimiento por la condición de previsibilidad del riesgo de lesión, lo que se justifica en el grado de “experticia” que posee”.

76 Cfr. Ramiro M. Rubinska, “Facturas apócrifas y responsabilidad penal del auditor externo”, en Revista de Derecho Penal - Derecho Penal Económico - Derecho Penal Tributario (Volumen II), dirigida por Edgardo Alberto Donna, Ed. Rubinzal Culzoni, 2008. El autor aplica el siguiente criterio: a fin de afirmar la atipicidad, cuando el auditor actúa con dolo directo habrá que exigirle el máximo apego a la normativa profesional, en cambio, cuando actúe con dolo eventual cabrá ser más flexible en cuanto al cumplimiento de aquella normativa. En este sentido, el autor implica al rol social bajo el concepto de estándar profesional, al expresar: “El standard de actuación profesional no es nada menos que lo que la sociedad espera de la actuación del auditor para que se vean satisfechos los objetivos antes reseñados de las auditorías contables. Es decir, para determinar cuál es el standard o estereotipo del obrar del auditor, habrá que preguntarse qué le es exigible al mismo, acorde con las normas profesionales que le son imperativas... Con este norte, y acorde a las premisas del principio de confianza, entiendo de gran utilidad conjugar razonablemente el nivel de apego del auditor al estereotipo de actuación profesional, con su grado de conocimiento sobre la funcionalidad de su aporte para el perfeccionamiento del delito. Así, cada caso particular presentará soluciones adversas de acuerdo las notas diferenciales que de aquellos parámetros se presenten. Cabe destacar que aquél “standard” de actuación profesional, se encuentra nutrido de la exigencia que las normas profesionales imponen al auditor, en cuanto a un cumplimiento diligente de la normativa aplicable en materia de auditoría, guiado siempre por un razonable criterio profesional”.

77 Cfr. Bernardo Feijóo Sánchez, Límites de la participación criminal ¿Existe una ‘prohibición de regreso’ como límite general del tipo en derecho penal?, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2001, p. 73; Ricardo Robles Planas, La participación en el delito: fundamento y límites, Marcial Pons, Barcelona, 2003, p. 221.

78 En este sentido, aunque con referencia crítica a los delitos de infracción de deber, Maximiliano Rusconi, “La Imputabilidad del delito a los profesionales. Definición de su participación”, Jornada sobre el profesional y el régimen penal tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 7 de junio de 2004, p. 40 es categórico, al afirmar: “Cada vez que me dicen en el ámbito del derecho penal ‘deber de...’, lo primero que hago es buscarlo en el código penal...El deber, si es el deber que sirve para imputar, tiene que estar previsto legislativamente”. Con acierto, denuncia la tendencia expansiva que se verifica sobre las profesiones liberales: primero, mediante el uso indiscriminado de la asociación ilícita, luego con la regulación de la legitimación de activos de origen ilícito o “lavado de dinero” y, recientemente, con las últimas modificaciones a la LPT. Con referencia a la asociación ilícita tributaria -como parte de estas últimas reformas -, cfr, interesante trabajo de Nicolás D. Ramirez., “Asociación ilícita tributaria ¿no era suficiente el 210 bis del Código penal?”, en El Derecho Penal, El Derecho, agosto de 2005, revista n° 8, pp. 5-10, quien también se manifiesta en tono crítico.

79 Así, cfr. Jesús M. Silva Sánchez, “La responsabilidad penal de los asesores fiscales”, en El nuevo escenario del delito fiscal en España, Atelier, Barcelona, 2005, pp. 79-98. De la misma opinión, Juan M. Rodríguez Estévez, Responsabilidad penal del asesor de empresa, Derecho Penal Tributario, Coord. Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, T° II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pp. 905-931

80 En este sentido, se ha expresado que “la actuación de asesoría fiscal en la medida en la que equivale a explicar o aclarar una determinada situación o realidad y no a inducir o cooperar en un hecho no puede en modo alguno calificarse como participación en un delito”, vid. Juan Córdoba Roda, “La nueva ley de delitos contra la Hacienda Pública: principios informadores de la reforma de 1985. El nuevo delito fiscal”, en I Jornadas Italo-españolas “El nuevo Derecho penal económico: aspectos fiscales y laborales”, Barcelona

1986, pp. 9 ss., citado por Jesús M. Silva Sánchez, “La responsabilidad penal de los asesores fiscales”, en El nuevo escenario del delito fiscal en España, Atelier, Barcelona, 2005, p. 91, nota 116.

81 En especial, cabe referirse a toda la regulación de los aspectos técnicos del Derecho tributario sustantivo, la que se lleva a cabo a través de normas de naturaleza reglamentaria, como, por ejemplo, los decretos del Poder Ejecutivo o las resoluciones administrativas dictadas por el ente recaudador que, muchas veces, delimitan el alcance mismo de las normas sustantivas.

82 Desde el punto de vista técnico, la función de auditoría externa se encuentra regulada en la Resolución Técnica N° 7 de la Federación Argentina de Consejos de Ciencias Económicas, emitida en 1985.

83 Ello, sin mencionar los casos en que el propio cliente “instrumentaliza” al auditor, haciéndolo incurrir en error.

84 Cfr. CNPE, Sala B, " Cfr. CNPE, Sala B, “Goicoechea, Juan y otros, contribuyente Seguridad y Custodia SRL s/ evasión tributaria agravada”, Reg. 407/2005, rta. 30.5.05, causa n° 53.206.

85 Ello, más allá de que la resolución de la Cámara y del Tribunal de instancia se basaron en dichas circunstancias para fundamentar el dolo eventual del contador, posición con la que cabe discrepar por las razones que se exponen de seguido.

86 Voto del Dr. Bonzón Rafart, CNPE, Sala A, “Pérez Brea, Daniel y otros s/evasión tributaria simple”, Reg. 667/2007, causa n° 57.101, rta. El 21.11.07.

87 En este sentido, cfr. CNPE, Sala B, “Goicoechea, Juan y otros, contribuyente Seguridad y Custodia SRL s/ evasión tributaria agravada”, Reg. 407/2005, rta. 30.5.05, causa n° 53.206.

Aquí se ha afirmado, entre otras cosas, “...en definitiva, lo abultado de los gastos declarados, la magnitud de la evasión y el tiempo en que ella se desarrolló, a lo que se debe agregar el conocimiento que supone el ejercicio de la profesión del contador por el lapso de treinta años y las obligaciones que aquel ejercicio conlleva, y la particularidad que el imputado haya firmado sólo los balances cuestionados, impiden suponer que aquél no haya advertido la falsedad de los datos que se le acercaban ... De este modo, la situación de hecho que se presentó ante el contador y las obligaciones que conlleva el ejercicio de aquella profesión, cabe considerar que el imputado tenía la conciencia de la actividad delictiva que se estaba desarrollando y la actuación de G., pese a aquel conocimiento a aquélla conciencia, supone la aceptación del resultado lesivo que favoreció con su aporte ... En efecto, el desprecio total por los deberes que incumben al sujeto activo, dada la actividad que desarrolla, supone aceptar las consecuencias lógicas -en este caso, el resultado disvalioso y antijurídico- de actuar de aquella manera ... En consecuencia, se ha acreditado, prima facie que G. habría considerado seriamente como posible la realización del tipo legal (en este caso la existencia de un engaño al Organismo Recaudador sobre la base de declaraciones falaces y, no obstante, habría adecuado su conducta a aquella realización pues el nombrado no habría desarrollado una manifestación objetiva de una voluntad de evitación de aquél resultado porque no se encuentra acreditado que se hayan utilizado medios para prevenir el resultado adicional...”. Con referencia a la misma causa y en sentido similar -aunque imputando a título de participación secundaria y no primaria como hizo la instancia de apelación-, cfr. JPT N°1, causa n° 615/04, rta. el 17.10.2004, donde se resolvió que “R.A.G. rubricó los espurios balances de la firma Seguridad y Custodia durante los ejercicios cuestionados así como también su auditoría... Es función del auditor emitir una opinión acerca de la adecuación y razonabilidad de los estados contables en función de lo establecido en las normas de contabilidad. En ese sentido el imputado dictaminó “... En mi opinión, los estados contables mencionados... presentan razonablemente la información sobre la situación patrimonial S. y C. S.R.L ..., el resultado

del ejercicio y las variaciones en el patrimonio neto por el ejercicio terminado en esa fecha de acuerdo con normas contables profesionales.”... en modo alguno el asiento señalado puede ser tenido por veraz puesto que, como ha quedado acreditado en los considerandos anteriores, la empresa no contaba con los libros en regla, ni con los soportes documentales que sirvieran de sustento a los registros asentados en los balances que el contador firmó... en el supuesto de que R. A. G. no hubiera confeccionado personalmente los balances correspondientes a los ejercicios cuestionados, ni hubiera tenido a su vista elemento alguno que los respaldara, las cifras consignadas en dichos balances denotaban una entidad tal que lo debieron haber hecho presumir que el documento que suscribía tenía idoneidad suficiente para facilitar la comisión del delito de evasión típica por parte de los socios gerentes de la empresa. El encartado en consecuencia tuvo una representación de la posible realización típica y sin embargo prestó su aporte al hecho, denotando con su displicente actuar un notable desprecio hacia el bien jurídico tutelado por la ley 24.769, por lo que provisionalmente cabe asignarle responsabilidad en la participación a título de dolo eventual, el que a mi juicio es admisible en este delito”. En igual sentido, cfr., también, JPT N°1, “P. B., D. y otro s/ evasión tributaria simple”, causa n° 1822/05, del julio de 2007. 88 Por cierto, presunción que no puede tener acogida dentro de nuestro marco constitucional. En este sentido, cfr. Raúl Zaffaroni, Alejandro Alagia y Alejandro Slokar, Alejandro, Derecho Penal, Parte General, 2° ed., Ediar, Buenos Aires, 2002, p. 527, quienes afirman que “Ninguna de estas formas de dolo puede presumirse, de modo tal que sólo su presencia efectiva permite habilitar poder punitivo. Sin embargo, se ha observado que, cuando el problema de la respuesta punitiva sin lagunas se vuelve obsesión, el in dubio pro reo es percibido como obstáculo liberal; ante ello, y como resulta evidente que el mito de la emergencia no alcanza para derogarlo, se opta por un recurso dogmático: la presunción del dolo, una amenaza equivalente que tiene por enemigo al concepto psicológico. Como el concepto psicológico presenta dificultades para su prueba procesal, se lo reemplaza por una ficción del dolo...”. También en contra de la presunción del dolo -opinión, en este punto, digna de adhesión-, se han expresado Carolina Brescia y Carolina Vanella, “¿Hay evasión sin contador? -Consideraciones fácticas y jurídicas de la cuestión-”, en Suplemento de Derecho penal, doctrina, El Dial.com.

89 Cfr. Javier López Biscayart, Delitos de evasión y dolo eventual, Doctrina Penal Tributaria N° 1 de mayo de 2007, Errepar, pp. 27 ss.; Carolina Robiglio, “Brindar consejo profesional: ¿sinónimo de participación criminal? Algunas cuestiones acerca de la intervención de los Profesionales en Ciencias Económicas en los ámbitos tributarios de otros contribuyentes”, La Ley, mayo 2006, y en “Participación criminal, responsabilidad profesional y ley penal tributaria”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, II Jornadas de derecho Penal Tributario, agosto de 2007.

90 Cabe tener especialmente en cuenta que, al menos hasta el fallo plenario N° 13 de la CNCP, “Díaz Bessone” del 30.10.08, los argumentos criticados se utilizaban para decretar o convalidar procesamientos, lo que, a su vez, determinaba -en no pocas ocasiones- la prisión preventiva de los imputados, atento el elevado marco penal de los delitos de la LPT. No ha sido casualidad que, en gran parte de sus tipos agravados, el legislador haya establecido la escala penal mínima en tres años y seis meses de prisión, con la clara intención de relacionar directamente la amenaza de encarcelamiento cautelar con la imputación de un delito de la LPT. Esta cuestionable política legislativa se torna más grave aún, si se tiene presente que, en el procedimiento nacional, el procesamiento sólo requiere la probabilidad de comisión del delito

91 Cfr., por ejemplo, la sentencia condenatoria de SAP Burgos del 29 de marzo de 1999, ponente Marín Ibáñez. En el caso, los administradores de dos sociedades le habían encargado al profesional en cuestión llevar los libros, confeccionar y gestionar las

declaraciones correspondientes a los distintos impuestos de dichas sociedades. Dentro de este marco, le habían autorizado “para adquirir, contabilizar en los Libros correspondientes e incluir en las declaraciones del Impuesto a las Sociedades y del Valor Añadido facturas falsas que supuestamente correspondían a compras de materias primas y trabajos realizados” por las dos empresas a otras radicadas en Cataluña. El comportamiento del contador constituyó participación punible, ya que procedió a una “reorganización” de su conducta en términos delictivos, que lo situaron por completo fuera del estándar profesional.

92 CNPE, Sala A, Green Eduardo y otros s/ infracción ley 23771”, Reg. N° 500/2004, causa n° 51.379, rta. El 5.7.04. En este caso concreto, se trataba de una evasión del impuesto a las ganancias perpetrada a través de la ocultación maliciosa de una parte significativa de los ingresos del contribuyente, generados por el cobro de aranceles al alumnado del colegio, los cuales se canalizaban a través de dos cuentas bancarias abiertas a nombre de otra sociedad.

93 CNPE, Sala A, “Trisomagi S.A. s/ infracción Ley 24.769”, Reg. 123/2008, causa n° 1988/04.

94 En este sentido, STS de 26 de julio de 1999, ponente Delgado García, condenó a un asesor fiscal com o cooperador necesario en una defraudación tributaria, por entender que su aporte fue imprescindible para realizar el delito en la forma concreta en que se llevó a cabo; “su profesión de asesor fiscal le permitió aportar en la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas (teoría de los bienes escasos), de tal modo eficaces en la realización del hecho que sin ellos no habría sido posible su ejecución. Fue tan compleja la operación diseñada y realizada que no cabe pensar que se hubiera podido hacer sin la participación de Miguel T”.

95 Jesús M. Silva Sánchez, “La responsabilidad penal de los asesores fiscales”, en El nuevo escenario del delito fiscal en España, Atelier, Barcelona, 2005, p.98, señala, al respecto, que esta consideración puede ser especialmente importante para los despachos colectivos de asesoría, con una importante división funcional del trabajo.

96 Dispone el art. 15: “El que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena...”

97 Así, por ejemplo, cfr. Alejandro Catania, Régimen penal tributario. Estudios sobre la ley 24769, Del Puerto, Buenos Aires, 2005, p. 215.

98 En este sentido, se pronuncian Javier López Biscayart, Delitos de evasión y dolo eventual, Doctrina Penal Tributaria N° 1 de mayo de 2007, Errepar, pp. 27 ss.; Jorge E. Hadad, Ley penal tributaria comentada, LexisNexis, Buenos Aires, 2005, p. 105; Ramiro M. Rubinska, “Facturas apócrifas y responsabilidad penal del auditor externo”, trabajo presentado por el autor en el marco de las XXXVII Jornadas Tributarias organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas, realizadas los días 28, 29 y 30 de Noviembre de 2007 en la Ciudad de Mar del Plata; publicado en Revista de Derecho Penal - Derecho Penal Económico - Derecho Penal Tributario (Volumen II), dirigida por Edgardo Alberto Donna, Ed. Rubinzal Culzoni, 2008, entre otros.

99 Cfr. CNPE, Sala B, " Cfr. CNPE, Sala B, “Goicoechea, Juan y otros, contribuyente Seguridad y Custodia SRL s/ evasión tributaria agravada”, Reg. 407/2005, rta. 30.5.05, causa n° 53.206, considerando 44. En el mismo sentido, JPT N°1, “P. B., D. y otro, contribuyente: E y S. U. S.R.L. s/ evasión tributaria simple”, causa n° 1822/05, de julio de 2007. Allí se sostuvo que “de los hechos acreditados en autos relacionados con el actuar que se le achaca a CMC, no emergen los extremos necesarios para considerarlo inmerso en las

previsiones del delito reprimido en el art. 15°, inc. “a” de la ley 24769...la tipicidad subjetiva requerida para tener por acreditada una participación secundaria en el delito de evasión fiscal, puede no resultar suficiente para tener por acreditada la tipicidad subjetiva del tipo penal bajo análisis. Lo que en definitiva ocurre en este caso concreto. Es que el dolo eventual constitutivo del tipo subjetivo de la participación en los delitos de evasión fiscal investigados, acreditado por el notable apartamiento a la normativa profesional vigente, no resulta suficiente para conformar el tipo subjetivo del delito prescripto por el art. 15°, inc. “a” de la ley 24769, el que, en todo caso, exige un conocimiento más palmario de que la acción del profesional interviniente será en pos de la comisión de un delito”.

100 Cfr. Jorge Sandro, “El rol de los profesionales frente a la Ley Penal Tributaria”, conferencia inédita dictada en el I Seminario Internacional de Derecho Penal y Procesal Penal, Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires, 13 de junio de 2006.

101 Cfr. Juan M. Rodríguez Estévez, Responsabilidad penal del asesor de empresa, Derecho Penal Tributario, Coord. Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, T° II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pp. 905-931.

102 También se pronuncia en este sentido Hernán de Llano, en su ponencia en la Jornada Nacional de Profesionales con Especialidad en Derecho Penal Tributario, desarrollada en Córdoba el 12/5/2006, así como importante doctrina tributaria; por ejemplo, cfr. Vicente O. Díaz, “La teoría del consenso evasivo del partícipe con el obligado en el delito tributario”, en Revista Impuestos n° 14, T° LXIII-B, julio 2005, pp. 1961-1964; el mismo, “La responsabilidad penal del asesor tributario y del auditor externo. Eclosión de las fronteras de la punición penal”, Revista La Ley, Práctica profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, N° 1, julio de 2005, pp. 2-10; Teresa Gómez, César Litvin y Miguel Felicevich, “Responsabilidad de la profesión contable en la comisión de los ilícitos tributarios”, Boletín informativo de A.A.E.F. de agosto de 2006, pp. 55 ss.; Teresa Gómez, “La imputación de una previsión generó una causa penal tributaria contra un auditor”, en Doctrina Penal Tributaria y Económica, Errepar, N° 4, p.103, la misma, “Mensaje subliminal: detrás de cada evasor hay un contador”, en Doctrina Penal Tributaria y Económica N° 5, Ediciones Errepar, p. 130; Duivigildo Yedro, “Los alcances de las tareas del auditor externo frente a novedosas imputaciones penales”, en Doctrina Tributaria, Errepar, Noviembre de 2006, tomo 27, N° 320, pp.1047-1059; el mismo, “Nuevas pretensiones punitivas ponen en jaque la profesión del contador”, en Doctrina Penal Tributaria y Económica, N° 2, julio de 2007, Ediciones Errepar; p. 39.

103 Así se expresa Cfr. Juan M. Rodríguez Estévez, Responsabilidad penal del asesor de empresa, Derecho Penal Tributario, Coord. Alejandro Altamirano y Ramiro Rubinska, T° II, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, pp. 905-931.

104 Cfr. Raúl Zaffaroni, Alejandro Alagia y Alejandro Slokar, Alejandro, Derecho Penal, Parte General, 2° ed., Ediar, Buenos Aires, 2002, pp. 116-119.

105 Entre muchos, cfr. Enrique Bacigalupo Zapater, Derecho Penal, Parte general, 2° ed. totalmente renovada y ampliada, Hammurabi, Buenos Aires, 1999, p. 129; Santiago Mir Puig, Derecho Penal. Parte General, 7° ed., BdeF, Julio César Faira Editor, Montevideo-Buenos Aires, 2005. p. 125; Johannes Wessels y Werner Beulke, Strafrecht Allgemeiner Teil, Die Straftat und ihr Aufbau, 35°, neu bearbeitete Auflage, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 2005, p. 14; Claus Roxin, Derecho Penal - Parte General. Fundamentos. La estructura de la Teoría del Delito, Tomo I, trad. de la 2° ed. por Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal, Civitas, Madrid, 2003, p. 158 “la analogía favorable al reo es también lícita sin la menor restricción en el derecho penal”; Hans-Heinrich Jescheck y Thomas Weigend, Tratado de Derecho Penal, Parte General, trad. de Miguel Cardonete, 5° ed. corregida y ampliada, Comares, Granada, 2002. p. 145

106 Precisamente, uno de los argumentos de la concepción que admite el dolo eventual y que postula la autonomía del art. 15 inc. a) LPT, es afirmar que la exclusión de esa clase de dolo en el caso de profesionales contables importaría una suerte de fuero especial que los pondría al margen de la ley penal: así, cfr. Javier López Biscayart, *Delitos de evasión y dolo eventual*, Doctrina Penal Tributaria N° 1 de mayo de 2007, Errepar, pp. 27 ss. Sin embargo, este argumento no es de recibo. Cuando el legislador dictó la norma del art. 15 inc. a), enumeró una serie de actividades que responden al concepto de conductas neutrales o conductas profesionales socialmente admitidas. En virtud de sus características particulares -fungibles, anónimas, ubicuas, adecuadas a estándares o estereotipos-, se ha querido limitar su posible imputación penal a los casos de conocimiento cierto de contribución delictiva, a fin de no limitar excesivamente el ámbito de libertades en el ejercicio de este tipo de profesiones. Por lo tanto, se trata de rasgos específicos de este tipo de conductas que habilita a un tratamiento diferente con respecto a cualquier otra conducta de participación delictiva. Esta inteligencia, por lo demás, está en línea con la inveterada jurisprudencia de nuestro Máximo Tribunal, que, con referencia al principio de igualdad, ha sostenido que “el art. 16 de la Constitución Nacional no impone una rígida igualdad, por lo que tal garantía no obsta a que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, atribuyendo a su prudencia una amplia latitud para ordenar y agrupar, distinguiendo y clasificando los objetos de la reglamentación, en la medida en que las distinciones o exclusiones se basen en motivos razonables y no en un propósito de hostilidad contra determinada persona o grupo de personas o indebido privilegio personal o de un grupo”, (Del dictamen del Procurador General que la Corte, por mayoría, hace suyo) - CSJN, “Agüero, Máximo José y Ovejero Cornejo de Agüero, Teresa c. Banco de la Nación Argentina”, publicad en La Ley del 28/05/2009, 5, con nota de Alfonso Buteler. “Que desde antiguo esta Corte ha sostenido que las disposiciones que el legislador adopta para la organización de las instituciones, quedan libradas a su razonable criterio. Ha señalado también en forma reiterada que el art. 16 de la Constitución Nacional no impone una rígida igualdad, por lo que tal garantía no obsta a que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes. De acuerdo con ese principio, las distinciones que establezca entre diversos supuestos son valederas en tanto no sean arbitrarias, es decir que no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio sino que se encuentren motivadas en una diferenciación objetiva, así sea su fundamento opinable”, CSJN, Fallos: 315:1190, considerando 3° y sus numerosas citas; Fallos: 326:3142, considerando 9° y sus citas.

107 CSJN, Fallos: 312:1614. En la misma línea, la Corte Suprema ha afirmado que “las leyes deben interpretarse evitando suponer la inconsecuencia, la falta de previsión o la omisión involuntaria del legislador; de ahí que cuando la ley emplea determinados términos y omite, en un caso concreto, hacer referencia a un aspecto, la regla más segura de interpretación es que esos términos no son superfluos, sino que su inclusión se ha realizado con algún propósito, por cuanto, en definitiva, el fin primordial del intérprete es dar pleno efecto a la voluntad del legislador”, CSJN, Fallos 331:866; 330: 16, entre otros.

108 Cfr., Luis García y otros, *Los derechos humanos en el proceso penal*, Ábaco, Buenos Aires, 2002, p. 103; Mónica Pinto, “El principio pro homine” en Abregú Martín y Courtis, Christian, en *La aplicación de los tratados sobre derechos humanos por los tribunales locales AAVV Del Puerto*, Buenos Aires, 1997, p. 163.

109 CSJN, Fallos 331:858, del 23-4-08 (Fallo “Acosta, Alejandro”).

110 Cfr., Santiago Mir Puig, *Derecho Penal. Parte General*, 7° ed., BdeF, Julio César Faira Editor, Montevideo-Buenos Aires, 2005, p. 412; pp. 209-215; Johannes Wessels y Werner Beulke, *Strafrecht Allgemeiner Teil, Die Straftat und ihr Aufbau*, 35°, neu bearbeitete Auflage, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 2005, pp. 209-215; Hans-Heinrich Jescheck y

Thomas Weigend, Tratado de Derecho Penal, Parte General, trad. de Miguel Cardonete, 5° ed. corregida y ampliada, Comares, Granada, 2002, p. 748 “el dolo del cómplice debe referirse tanto a la ejecución del hecho principal como también a su favorecimiento, por lo que, al igual que en la inducción, el dolo debe ser doble”.

111 Es más, parte de la doctrina sostiene, acertadamente, que aún cuando la ley no lo requiera expresamente la intención de lograr un beneficio indebido, la idea de defraudar incluida en el tipo del art. 172 del Código Penal supone que el ardid se vincule con el logro de este beneficio. No es necesario que el fin perseguido se logre; basta con que dicho propósito inspire la acción. Se trata de un elemento subjetivo del tipo que excluye el dolo eventual. Así, por ejemplo, cfr. Carlos Fontán Balestra, Derecho Penal, Parte Especial, 16° ed. actualizada por Guillermo Ledesma, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2002, p. 491; Sebastián Soler, Derecho Penal Argentino, Tea, Buenos Aires, 1978, T° IV, p. 307, quien, al referirse al elemento subjetivo del ardid, señala que “sea cual sea el medio empleado, la actividad engañosa debe haber sido desplegada intencionalmente, debe consistir en una maniobra subjetivamente dirigida al fin de engañar”; Carlos Creus, Derecho Penal - Parte Especial, T° I, Astrea, Buenos Aires, 1997, p. 473; Andrés D’Alessio, Código Penal Comentado y Anotado, Parte Especial, Coord. Mauro Divito, La Ley, Buenos Aires, 2006, p. 461. Se trata, en suma, de un delito que requiere dolo directo, el conocimiento del carácter perjudicial de la disposición que se pretende y la voluntad de usar el ardid o engaño para inducir a error a la víctima, a fin de que la realice.