

# La responsabilidad del profesional en los delitos tributarios y la imputación objetiva

Gabriela Ulas\*

## Resumen

El auge de los delitos tributarios nos obliga a reflexionar sobre la actuación profesional en el marco del derecho penal. La relación entre contribuyente y las administraciones tributarias posee, la mayoría de las veces, una complejidad tal que la actividad de los asesores tributarios es inevitable. La eventual punibilidad de ciertas actividades inocuas que llevan adelante los profesionales en el ejercicio de su rol lleva a analizar estas conductas de manera objetiva, descartando su aspecto subjetivo. Sólo la desviación del rol puede ser objeto de una responsabilidad penal, sin importar los conocimientos especiales que el profesional pueda poseer por fuera de su labor de asesor tributario.

**Palabras clave:** actuación profesional, delito tributario, evasión fiscal, rol social, punibilidad.

## THE RESPONSIBILITY OF PROFESSIONALS IN TAX CRIMES AND OBJECTIVE IMPUTATION

### Abstract

The increase in tax crimes forces us to reflect on professional conduct in the framework of criminal law. The relationship between the taxpayer and the tax authorities is generally so complex that tax advisors inevitably become involved. The fact that certain harmless activities carried out by professionals in carrying out their work may possibly be punishable leads to an objective analysis of such conducts, leaving aside their subjective aspect. If they merely stray from their role they may become criminally responsible, regardless of the special knowledge that professionals may have outside of their work as tax advisors.

**Keywords:** professional conduct, tax crime, tax evasion, social role, punishable.

## A RESPONSABILIDADE DO PROFISSIONAL NOS DELITOS TRIBUTÁRIOS E A IMPUTAÇÃO OBJETIVA

### Resumo

O auge dos delitos tributários nos obriga a refletir sobre a atuação profissional no âmbito do direito penal. A relação entre contribuinte e as administrações tributárias possui, na maioria das vezes, uma complexidade tal que a atividade dos assessores tributários é inevitável. A eventual punibilidade de certas atividades inócuas que realizam os profissionais no exercício de seu papel leva a analisar essas condutas de maneira objetiva e descartar, assim, seu aspecto subjetivo. Só o desvio do papel pode ser objeto de uma responsabilidade penal, sem importar os conhecimentos especiais que o profissional possa possuir além de seu trabalho de assessor tributário.

**Palavras-chave:** atuação profissional, delito tributário, evasão fiscal, papel social, punibilidade.

\* Doctoranda en Derecho, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, España. Docente, Universidad de Buenos Aires y Universidad de Belgrano, Buenos Aires, Argentina. Miembro de la Comisión Directiva del Instituto Autónomo de Derecho Contable de Argentina, Buenos Aires, Argentina. **Correo electrónico:** [ulasgabriela@yahoo.com.ar](mailto:ulasgabriela@yahoo.com.ar)

**Recibido:** 10 de febrero de 2014

**Aprobado:** 5 de mayo de 2014

### Cómo citar este artículo:

Gabriela Ulas. *La responsabilidad del profesional en los delitos tributarios y la imputación objetiva*. DIXI. Junio 2014. Pág. 9. doi: <http://dx.doi.org/10.16925/di.v16i19.728>



## I. EL DERECHO PENAL DE HOY

Dada la enorme trascendencia que adquiere al ser garante de la seguridad social, el derecho penal fue, es y seguirá siendo materia de debate constante tanto en el ámbito académico-profesional como en el de los legos. Y así como es garante frente a aquellas desviaciones de conducta que resultan intolerables para la sociedad, también, correlativamente, impone sanciones que limitan garantías que son de enorme valor para el ser humano.

Hoy existe una marcada tendencia a incrementar la penalización de manifestaciones de la criminalidad no convencionales. La complejidad del mundo actual generó justificación social para la represión de los delitos ecológicos, informáticos, el narcotráfico y el terrorismo, así como para el auge de los tipos de peligro abstracto y un incremento en la represión penal. La criminalidad económica no escapó de esta realidad. Una realidad que obedece a cambios en conductas sociales, incremento y complejidad en las interrelaciones económicas tanto en lo local como en lo global, nuevas tecnologías aplicadas a ellas, además de cíclicas crisis, que devinieron una expansión de esa parte del derecho penal especial.

Además de todo lo dicho, debemos tener en cuenta que el delito económico responde a particularidades especiales que no se presentan en la criminalidad común. En primer lugar, su espacio de ocurrencia suele ser la empresa, lo que ha llevado a discusiones doctrinarias y regulación legal sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Y en segundo lugar, debe tenerse en cuenta que en su realización la actividad económica se nutre de aportaciones de colaboradores y profesionales de las que puede devenir un eventual ilícito.

## II. LOS PROFESIONALES Y EL DELITO TRIBUTARIO

La extrema complejidad del sistema tributario es un matiz que se repite en los países iberoamericanos. Leyes que determinan formularios de presentación de declaraciones juradas, de modificaciones de la situación frente al fisco, liquidaciones mediante sistemas informáticos y sus innumerables actualizaciones, normas que establecen procedimientos, que establecen in-

fracciones y delitos, todo ello sumado a los diferentes tributos que gravan cada actividad en particular.

Dentro de este contexto de inflación legislativa y procedimental, el obligado tributario se vale de la ayuda de personas especializadas en diferentes áreas: abogados, contadores, escribanos, auxiliares expertos en informática, etcétera, que con su actuar colaboran con el contribuyente para conformar su realidad tributaria.

Además de todo ello, estos colaboradores pueden intervenir asumiendo variadas actividades que se manifiestan en su quehacer cotidiano, aquellas propias de su profesionalidad, más otras establecidas en el sistema jurídico. Podrán ser representantes, mandatarios, pueden actuar como terceros, ser auditores externos, síndicos en sociedades, síndicos en concursos y quiebras, actuar en inscripciones, modificaciones, transformaciones, etcétera, de sociedades comerciales.

Si nos detenemos a reflexionar sobre el rol de los profesionales y que la cuestión tributaria puede estar implicada en él, veremos que la enumeración precedente es mínimamente enunciativa.

Ello hace pensar en las innumerables ocasiones en las cuales el técnico puede verse involucrado en responsabilidad penal como consecuencia de su labor cotidiana.

## III. EL PROFESIONAL Y EL ROL DELIMITADOR DE ESFERAS DE COMPETENCIAS

El ser humano, como ser social que es, ocupa ante sus semejantes determinada posición en el contexto en el cual se desarrolla y que llamamos sociedad.

Esta posición social, que llamamos *rol*, actúa como una especie de articulación entre el individuo y la sociedad, entre el hombre y el grupo, y está conformado por valores y conductas que el grupo social considera inherentemente adecuadas para ese rol, o sea, por expectativas sociales. Así, las personas individuales nos relacionamos con los otros desempeñando roles e interactuando con los roles de los demás, de manera que cada rol es interdependiente de los otros. A modo de ejemplo, el rol del taxista (cuyo deber es transportar al pasajero al lugar indicado y quien posee el derecho de cobrar por ello), se interrelaciona con el rol del pasajero (cuyo derecho es ser transportado a donde indique y su obligación es pagar la tarifa correspondiente). Ello nos lleva a concluir que cada rol posee un contrarrol corre-

lativo y, mediante esa interdependencia, se teje así la urdimbre del sistema social.

Esa posición social, como vemos, está compuesta por conductas llamadas deberes y derechos, que están dadas previamente y que se esperan de los portadores de esa posición o ese rol. Nada más que eso. Por ello, lo que se espera del taxista en su rol de tal es que lleve al pasajero a destino, y no que hornee el pan en buen estado para el consumo para vender a la gente.

El rol es una etiqueta social.<sup>1</sup> Esa etiqueta contiene derechos, deberes, o sea, las expectativas que referimos al comienzo. Los demás ciudadanos esperan que el taxista conduzca a destino y que el panadero fabrique el pan. Entonces, podemos afirmar que el rol posee una doble función. Por un lado, sirve a modo de identificación social y, por otro, sirve para establecer aquello que la sociedad espera de su portador, es decir, cómo se debe comportar frente a los demás.

Tampoco al panadero se le pedirá que certifique un balance o que asesore a un contribuyente sobre cómo debe tributar. Porque certificar balances o asesorar tributariamente no forma parte del rol de panadero, sino del contador o del profesional especialista en tributos. Pero también el panadero posee el rol de contribuyente de tasas e impuestos a causa de su actividad, con lo cual, a lo sumo, se le podrá atribuir responsabilidad por no pagar impuestos o no pagarlos en tiempo y forma, pero no por los asesoramientos tributarios incorrectos.

A cada cual se le asigna una parcela de la sociedad,<sup>2</sup> y su rol conformado por esos derechos y obligaciones que señalábamos es la medida de esa parcela. Son, en definitiva, pautas sociales y culturales que cada individuo administra o gestiona.

En definitiva, y a modo de resumen, el rol es un instrumento de interacción, una manera de comunicarse socialmente.

Si el panadero, además de ello, es contribuyente, y si el taxista además es padre, hijo o esposo, quiere decir que dentro del grupo social cada uno ocupa un espacio multidimensional, es portador de varios roles, es decir, se comunica socialmente de múltiples formas. Y es porque en la sociedad existe multiplicidad de roles.

Si un sujeto portador de un rol va a gestionar ese espacio social como tal, y los demás esperan que lo haga de acuerdo con esa función, entonces podemos decir

que el rol también opera a manera de barrera cortafuegos o de limitación de conductas y, consecuentemente, de limitación de responsabilidad por ellas. A esta limitación la llamamos *esferas de competencia*, esto es, el cúmulo de derechos y deberes contenidos en un rol.

El ser humano posee amplia libertad de gestión para adecuar las expectativas que su rol provoca con sus conductas. Cada sujeto es gestor autodeterminante de esa parcela de sociedad que su rol concede. Porque es así que se le conceden facultades de administración de ese segmento del mundo social: administra las esferas de competencia que su rol delimita y, para hacerlo, goza de la libertad correspondiente a tal fin.

En su margen de libertad, el portador del rol puede adecuar sus conductas a las expectativas sociales o no. Si gestionó su rol inadecuadamente, la sociedad queda defraudada y se lo reprochará, se lo responsabilizará por ello. En cambio, si lo hizo adecuadamente, afianzará las expectativas colocadas en él y en su conducta. La sociedad impone un sistema de castigos dentro de ese margen de libertad: lo premiará si administra adecuadamente su rol, se lo castigará si lo hace defectuosamente.<sup>3</sup>

El derecho, como creación del hombre y reflejo de su cultura, no escapa al sentido del rol. El derecho, como reflejo cultural, es en el tiempo y en el lugar. Es por ello que las normas plasman institucionalmente el contenido del rol y, a través de él, las expectativas sociales de un tiempo y lugar determinados.

Dicho de otra manera, la norma jurídica viene a desempeñar las mismas funciones del rol, es decir, el afianzamiento de las expectativas sociales más la capacidad de la orientación, la motivación de la conducta.<sup>4</sup>

Y todo ello teniendo como referencia que el conocimiento del sistema jurídico —y del rol, como consecuencia lógica— se enlaza con tres problemas: uno axiológico, derivado de la congruencia de las reglas que lo integran con valores inspirados en el ideal de justicia; otro ontológico, que argumenta sobre la estructura de las reglas que componen el sistema, y el tercero, sociológico, que analiza si esas reglas son acatadas por las personas y los órganos a los cuales se dirigen. En resumen, el rol es un concepto íntimamente ligado a la cultura, los valores, la sociedad y las normas, que refuerza cada una de estas esferas a medida que se cumplen o se incumplen las expectativas, dando lugar a la responsabilidad y, en su caso, al reproche.

1. Miguel Polaino Orts. DELITOS TRIBUTARIOS E IMPUTACIÓN OBJETIVA. REFLEXIONES AL HILO DEL ART. 15 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA ARGENTINA. En Esteban J. Urresti y Fabiana Comes (directores). EL DELITO FISCAL. Editorial Ad-Hoc. (2008).

2. *Id.*

3. *Id.*, pág. 387.

4. *Id.*, pág. 389.

Por lo expuesto, podemos concluir que el rol posee dos dimensiones. Por un lado, la dimensión social que abarca las expectativas que se tienen respecto de los sujetos y la normativización; y por otro, la dimensión personal, que incluye la determinación de un perímetro de libertad de actuación que lo protege frente a imputaciones de ámbitos de organización o roles ajenos, pero que lo sanciona en caso de desvíos de su esfera de responsabilidad. En definitiva, es una demarcación social y normativa de su libertad conductual.

### A. El quebrantamiento del rol y la imputación penal

De lo dicho, y examinando esa barrera cortafuegos a la que llamamos rol, se extraen las siguientes conclusiones.

La primera de ellas es que la correcta gestión de la esfera de competencia que el rol asigna se identifica propiamente con el contenido de la norma. Por el contrario, su defectuosa administración puede derivar en sanción, y hasta alcanzar a su determinación penal, es decir, puede acarrear una sanción jurídico-penal. A este último supuesto, lo llamaremos *imputación penal por desviación de rol* y se configura cuando el sujeto no adecúa su conducta al rol que la sociedad espera que cumpla. Y ese círculo inmune, esa delimitación que el rol le otorga y dentro del cual el sujeto puede moverse con libertad, cae con ese apartamiento o desviación.<sup>5</sup> Constituye esto una doble garantía: mientras se mueva dentro del ámbito de su rol el sujeto goza de libertad de gestión, es decir, el rol le otorga garantía de libertad; pero también garantiza a los demás miembros del núcleo social que, ante desviaciones de su expectativa o responsabilidades, entonces el sujeto dejará de estar conforme al derecho y sobrevendrá el reproche social y el del sistema jurídico.

Pero tampoco podrá ser responsabilizado por aquellos deberes que no estén comprendidos dentro del rol.

Al comienzo, decíamos que el taxista puede ser responsabilizado por no llevar al pasajero a destino, pero no por hornear el pan de manera no apta para el consumo, porque al rol de taxista no le incumbe esta obligación; ella se encuentra fuera de su esfera de competencia. Si el taxista fuese responsable por la fabricación del pan, entonces el rol ya dejaría de ser una garantía de libertad y todos seríamos garantes de los deberes de todos. Un absurdo.

A modo de ejemplo podríamos razonar, de manera amplia, que el Estado es garante de la vida de los ciudadanos, que los transeúntes cruzan las calles por la senda peatonal, a pesar de correr el riesgo de ser atropellados. Puede ocurrir que uno de los transeúntes muera cruzando la calle por la senda peatonal. ¿Debería imputársele al Estado esta muerte? Depende. Si un sujeto que conducía su auto a 150 km/h por zona urbana atropella al transeúnte, claramente ha desviado la conducta que su rol de conductor le señalaba. El conductor es responsable y no el Estado; clarísimo. También pudo ocurrir que el transeúnte cruzara con el semáforo en rojo, con lo cual fue él quien desvió su rol y sobre él recae por ende toda la responsabilidad. Puede, también, suceder ambas cosas: que el coche circulara a 150 km/h y el transeúnte cruzara en rojo; aquí ambos desviaron sus respectivos roles y serán responsables: la culpa concurrente del derecho civil. Pudo haber acontecido, por qué no, que el hombre —intentando cruzar la calle— haya caído por un bache existente en la calle y golpeado su cabeza; en este supuesto, sí sería responsable el Estado por su deber de mantener las calles en buen estado. Y, finalmente, también pudo no haber fallado nadie: el transeúnte murió por su propio infortunio: un accidente cardíaco o cerebral, en síntesis, una desgracia.

De esta manera, se irán determinando las respectivas responsabilidades según si los sujetos implicados desviaron o no su conducta de acuerdo con el rol asignado a cada uno en una situación determinada. Porque la sociedad confía en que el Estado velará por la seguridad de los ciudadanos y cuidará de las calles, que el conductor respetará la velocidad máxima y la indicación de los semáforos y que el transeúnte cruzará por la senda peatonal cuando el semáforo lo habilite. Esto se llama *principio de confianza*, es uno de los elementos de la imputación objetiva y comprende esa confianza que los componentes de la sociedad poseen respecto de sus semejantes de que adecuarán su conducta al derecho, es decir, a su rol. Es, por lo tanto, una confianza en la vigencia normativa.

Así como el transeúnte confía en que los conductores de autos se detendrán en el semáforo o conducirán a la velocidad permitida, los conductores confían en que los transeúntes cruzarán la calle por la senda peatonal. Esperan y confían que cada cual adecúe su conducta a su rol, es decir, a la norma. Sin el principio de confianza, los contactos sociales se atrofiarían y la

5. *Id.*, pág. 392.

sociedad podría llegar a una paralización (si lo pensamos en términos extremos).<sup>6</sup>

El principio de confianza también es una garantía para la eximición de responsabilidad. Los integrantes de una sociedad esperan que sus semejantes cumplan con la norma —con su rol—, actúan confiando en ello y en que dentro de su esfera de competencias no será responsabilizado por la defectuosa gestión ajena. El rol actúa a modo de burbuja de protección.

Veamos un ejemplo. El profesional que confecciona balances, que dictamina sobre los estados contables como asesor externo, que asesora impositivamente a un contribuyente, que elabora las declaraciones juradas de impuestos y determina el monto por pagar, lo hace basándose en la documentación que le entrega el empresario o contribuyente. Es a partir del momento de la recepción de tal documentación que el profesional tiene a su cargo la gestión y custodia la documentación, no antes.<sup>7</sup> El contador o asesor fiscal confía en que los documentos que le son entregados son correctos, veraces y responden a la realidad económica del empresario y gestiona su rol de auditor, asesor fiscal, etcétera, basado en el principio de confianza que merece tenerle al empresario o contribuyente en su rol de tal. Confía en que este sujeto no desviará su rol, que su conducta estará ajustada al derecho, esto es, que las facturas, los contratos y demás documentación que le ha sido presentada y entregada son reales, y realiza su trabajo basándose en esta premisa: efectúa las liquidaciones, deduce los gastos provenientes de dichas facturas y determina el impuesto también sobre la base de estas facturas. Si luego de las instancias administrativas y judiciales pertinentes se llegara a detectar que existió evasión a causa de documentación falsa, el asesor fiscal tiene inmunidad respecto de ello hasta el momento en que recibe la documentación que supuso verdadera, aun habiendo sido parte del iter delictivo. Ello es así porque el asesor recibió la documentación en la expectativa de que el empresario o contribuyente no iba a defraudar su rol y, en consecuencia, gestionó su esfera de competencia tal como se esperaba de él y confiando en el buen obrar del otro. De allí se desprende que la imputación por el delito de evasión sólo deba recaer en el contribuyente y no en el asesor, aun habiendo este último realizado las declaraciones juradas.

Es tiempo de preguntarse si sabiendo el asesor-liquidador impositivo de la falsedad de las facturas se podría responsabilizarlo por el delito de evasión, quizá como partícipe.

#### IV. EL ARTÍCULO 15 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA ARGENTINA Y LA RESPONSABILIDAD PENAL DEL PROFESIONAL

El objetivo del proyecto de ley remitido por el poder ejecutivo de la República Argentina en junio de 2003 para modificar el artículo 15 de la Ley 24769 —Ley Penal Tributaria (LPT)—,<sup>8</sup> en una serie de medidas incluidas dentro del denominado Plan Antievasión I, era reprimir con prisión efectiva a quienes integraran asociaciones ilícitas para brindar apoyo intelectual y material a la comisión de delitos de evasión a gran escala. En ese momento, trascendían públicamente la proliferación y detección por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (la agencia tributaria argentina) de organizaciones dedicadas a la creación de sociedades con el único objetivo de facilitar maniobras de evasión a través de la venta de facturas apócrifas, utilizadas por sus compradores para generar créditos fiscales ilegítimos o gastos inexistentes. Mediante la Ley 25874<sup>9</sup> modificó el artículo 15 de la Ley 24769, quedando el texto original como inciso a), y se agregaron dos nuevas figuras como incisos b) y c).<sup>10</sup>

Artículo 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.
- b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.

8. Ley 24769 de 1996. Régimen Penal Tributario de la República Argentina. Diciembre 19 de 1996.

9. Ley 25874 de 2004. Régimen penal tributario - Sustitúyese el artículo 15 de la Ley N° 24769. Enero 22 de 2004.

10. Pablo Puccini y Gabriela Ulas. LA APLICABILIDAD DEL DELITO DE ASOCIACIÓN ILÍCITA TRIBUTARIA. Diario Ámbito Financiero. Colección Novedades Fiscales. 2006. Pág. 56.

6. Gilberto Santa Rita Tamés. EL DELITO DE ORGANIZACIÓN TERRORISTA: UN MODELO DE DERECHO PENAL DEL ENEMIGO. Tesis doctoral en prensa. (2013).

7. Véase Polaino Orts, *supra*, nota 1. Pág. 401.



c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.

Este tipo penal, al contener en su redacción una sanción a la participación de otros delitos, ha generado diversas interpretaciones que aportan diferentes soluciones. Pasamos a detallarlas.

#### A. Criterio del delito autónomo

Con este punto de vista, plasmado en diversos fallos y sostenido por algunos autores, se le otorga a esta figura —en todos sus incisos— la estructura de un delito cortado de resultado, y, de esta manera, el dato subjetivo “para facilitar” ya es presupuesto de punibilidad.<sup>11</sup> Mediante este criterio, resultaría suficiente la aplicación de sanción, aconteciendo las conductas descritas, independientemente de la realización o no del injusto de evasión o cualquier otra figura tipificada en la ley.

#### B. Criterio que lo considera una agravante genérica de todos los delitos previstos por esta ley

Esta posición es sostenida por el Dr. Javier López Biscayart en su amplio tratamiento sobre este tema tanto en artículos de publicación<sup>12</sup> como en libros de su autoría. El inciso a) estaría sancionando con pena de inhabilitación a todos aquellos supuestos de participación regulados en la “Parte General” del Código Penal.

Por ello, el mencionado jurista, al tratar el aspecto subjetivo de la participación en la LPT, considera perfectamente aplicable el dolo eventual a cualquier partícipe de algunos de los delitos previstos por ella.

Aclara que para el caso en que el partícipe no obra “a sabiendas” no correspondería aplicar la pena de inhabilitación prevista en el artículo 15 a), dado este específico requerimiento que trae la norma. No obstante, ello no impide la sanción a título de partícipe primario, secundario y otras formas de cooperación en los demás delitos tipificados en la ley, aun mediando dolo even-

tual, por cuanto estos no poseen en su texto la especial caracterización del dolo que sí se requiere en la norma que estamos estudiando.

#### C. Criterio que interpreta el artículo 15, inciso a), como un tipo especial de complicidad e inducción, desplazando las normas de participación (arts. 45 a 48) de la parte general previstas en el Código Penal<sup>13</sup>

En primer término, se considera que resulta imprescindible analizar el tipo objetivo a través de la teoría de la imputación. A tal fin, han de aplicarse a los actos que la norma incrimina, esto es, dictaminar, informar, etcétera, como actos socialmente estereotipados y acordes con el ejercicio de una profesión o con el de personas habilitadas o que resultan competentes para ejecutarlos. Sin embargo, estos actos dejan de lado su neutralidad cuando ingresan a un contexto marcadamente delictivo o favorecen la reconocible propensión al hecho, e ingresan al umbral del riesgo jurídicamente desaprobado. Luego de verificar estas circunstancias, corresponde analizar los presupuestos del tipo subjetivo, y es aquí donde esta postura remarca las expresiones “a sabiendas” y “para facilitar” como pautas para considerar incompatible esta figura con el dolo eventual. Y esto resulta coherente si lo miramos desde el punto de vista de esta tesis que sostiene que la norma en cuestión resulta un tipo de participación por fuera de las normas de la parte general del Código Penal.

#### D. La prohibición de regreso y la imputación a través de conocimientos especiales en el artículo 15, inciso a)<sup>14</sup>

La expresión “a sabiendas”, con la cual da inicio el artículo 15 de la LPT, determinaría que aun no siendo parte de su esfera de competencia, es decir, de su rol, los sujetos que conozcan que se cometerán algunos de los delitos previstos por la LPT serán responsables.

leyendo cuidadosamente el inciso a), notamos que prevé la punición incluso cuando un sujeto lleva a cabo acciones exclusivamente ligadas a su ejercicio profesional habitual, ya que el objetivo es castigar a to-

11. Jorge Sandro. I<sup>er</sup> Seminario Internacional de Derecho Penal y Procesal Penal. Colegio de Escribanos de Buenos Aires. Junio de 2006.

12. Javier López Biscayart. *Delitos de evasión y dolo eventual. Doctrina penal tributaria y económica*. Ed. Errepar. (2007).

13. Véase Sandro, *supra*, nota 11.

14. Miguel Polaino Orts. 1<sup>er</sup> Jornadas Internacionales de Derecho Penal Tributario. UBA. Agosto de 2007.

dos quienes colaboren con el obligado tributario en el fraude fiscal pero a nivel de experto.

Un ejemplo de lo que podría abarcar este tipo penal sería el supuesto de un asesor-liquidador impositivo que realice la liquidación de tributos con facturas falsas sabiendo que es así. Ahora bien, ¿forma parte del rol de asesor-liquidador de impuestos la verificación sobre la veracidad o falsedad de las facturas? No, no es parte de su rol. Y aun así podría caer dentro del tipo previsto en el artículo 15.

Imaginemos por un momento un supuesto que suele ocurrir con frecuencia. Una sociedad decide realizar una escisión y, para ello, vende el sector de producción de determinado producto que fabrica a otra sociedad. Pero, en realidad, la verdadera intención es vendérselo a una empresa en la cual los verdaderos socios o accionistas son ellos mismos, colocando como titulares a personas interpuestas para evadir impuestos. La Inspección General de Justicia de la República Argentina (IGJ) —órgano encargado del registro y fiscalización de las personas jurídicas— requiere para ello la presentación de dos dictámenes: uno por parte de un abogado y otro confeccionado por un profesional en ciencias económicas. Se requiere que dichos profesionales se expidan sobre el cumplimiento del quórum y mayorías de la asamblea, sobre el domicilio de la sede social, el tracto registral y el estado de vigencia de la sociedad. Dictaminar es una conducta neutral y está basada en documentos que se le presentan al experto y que estima que son verdaderos. Lo que el profesional dictamina es reflejo de las constancias documentales llevadas a su consideración. Tampoco se les pide que investiguen si entre escidentes y escisionarios se firmaron contradocumentos que probarían la maniobra. La IGJ determina cuáles son las conductas propias del rol del dictaminante, y no incluyen investigar, perseguir ni descubrir mediante otros medios una maniobra de evasión. Dictaminar, certificar, informar, dar fe, autorizar, son todas ellas conductas neutras que nada tienen que ver con la comisión de algún delito.

Es más, si de casualidad —o no— el profesional dictaminante llegare a tomar conocimiento de la maniobra, tampoco podría ser responsabilizado por el delito de evasión por este acontecimiento; quizá sí del delito de omisión de denuncia, pero nunca de evasión, dado que el profesional adecuó su conducta a la norma, es decir, a su rol. Ocurre de igual manera en el supuesto de que una persona tenga un acreedor y en determinado momento salde la deuda con él. Si este acreedor luego emplea el dinero de la deuda para com-

prar y/o traficar drogas, compete a su propia y exclusiva conducta y nada tiene que ver con el cumplimiento de la obligación o del deudor: no se le pide, en su rol de deudor, que investigue si con el dinero se cometerá algún delito y, aun sabiéndolo, sería ilógico que se lo responsabilice por el delito posterior, al que es ajeno.<sup>15</sup> Si dentro de la esfera de competencia de cada rol social hubiera que garantizar que con nuestro correcto accionar un tercero no cometerá algún delito, la sociedad quedaría paralizada: no se contrataría, no se conducirían autos, no se prestarían servicios.

Por ello, el aspecto subjetivo no puede hacer caer las funciones de garantía que conlleva el ejercicio del rol.<sup>16</sup>

Tampoco pueden imputarse los conocimientos especiales ajenos al rol. Por ejemplo, el escribano que certifique las firmas del contrato de escisión puede darse cuenta —por conocimientos contables adquiridos en otro ámbito o que ha estudiado por pasatiempo— de errores, realizados adrede en los balances o en otra documentación. No se le puede imputar al escribano el delito de balance falso o evasión, dado que su rol en ese instante es verificar sólo que las firmas correspondan con los signatarios.

Por todo ello, la cuestión de las conductas neutras, así como la de los conocimientos especiales, ha de alejarse de cualquier consideración subjetivista.<sup>17</sup>

En síntesis, esta última hipótesis sería la más adecuada a la hora de analizar este tipo penal.

Respecto de los incisos b) y c) del artículo 15 de la LPT, ellos son dos claros ejemplos de agravantes por concurrencia de pluralidad de sujetos. Teniendo en cuenta la actividad del profesional experto en tributos y su estrecha vinculación con el contribuyente o responsable tributario, es importante mencionar estas dos formas de participación delictiva, aunque, como se verá, no son tan controvertidas ni atacan de manera directa la cotidiana actividad profesional.

El inciso b) prevé una agravante genérica por concurrencia de personas, es decir, por participación delictiva y que se castiga con un mínimo de cuatro años de prisión. Nos da una pauta de que el legislador entendió que la concurrencia de dos o más personas en la comisión de los delitos previstos en esta ley supone mayor lesividad.

El artículo 15 también tipifica la figura de “asociación ilícita tributaria” e implica una anticipación más

15. *Id.*, pág. 411.

16. *Id.*, pág. 410.

17. Véase Santa Rita Tames, *supra*, nota 6, pág. 438.

—con relación a la expresada en el inciso anterior— en la imputación. En el inciso c) se castiga, al igual que en el artículo 210 del Código Penal,<sup>18</sup> el concierto entre tres o más personas para delinquir, es decir que la mera existencia de una empresa dedicada a fines delictivos ya implica la consumación del delito.

Una de las características objetivas del delito de asociación ilícita reside en la pluralidad de planes delictivos que alude al propósito de delinquir; esto viene a significar que no sería necesaria la efectiva comisión de hecho alguno, sino que sólo bastaría el propósito. También podemos incluir otros aspectos objetivos: acuerdo, estabilidad y permanencia y sin perder de vista que es necesaria la reunión de tres o más personas. Subjetivamente, este tipo penal requiere dolo directo de sus integrantes: cada uno debe conocer que integra la asociación y, además, tener la voluntad de formar parte de ella.

Por ello muchas veces se ha cuestionado la constitucionalidad de estos tipos penales. Por un lado, el derecho de reunión está constitucionalmente garantizado y, por el otro, el propósito, el mero plan de delinquir no es suficiente para la punición. Pero es claro que, en algún momento, se necesitó tipificar la conformación de un ente, de una empresa criminal con potestad de crear daño social.

Con esto se pretende anticipar las barreras de protección penal a cuando el riesgo es prematuro; es una típica norma de derecho penal del enemigo y conlleva la reducción de ciertas esferas de libertad de los componentes de la agrupación así designada.<sup>19</sup>

La particularidad de que la configuración del tipo no requiera de la efectiva comisión de algún delito, lo coloca en la categoría de delito de peligro abstracto. Estos son aquellos que castigan ciertas conductas porque generalmente llevan consigo poner en peligro a un bien jurídico; son una abstracción de acciones peligrosas concretas y deben su existencia a una suposición lógica, a la suposición de peligrosidad social que se constituye como un delito en sí misma más allá de aquellos perjuicios que pudiese concretar esta agrupación; es decir, la organización delictiva posee una autonomía plena en relación con los injustos que cometa o que pretenda cometer, aun cuando no lleguen a cometer injusto alguno.<sup>20</sup>

Aunque la conducta que pretende sancionar el inciso c) puede perfectamente subsumirse en el artículo 210 del Código Penal, se legisló a favor de establecer una figura especializada de la asociación ilícita común a la ya prevista por dicho código, por las razones dadas al comienzo del capítulo.

De hecho, analizando la legislación penal tributaria de algunos países de América y Europa, se advierte que en ellos sólo se cuenta con la figura de asociación ilícita del derecho penal común, no contando con la previsión de una asociación ilícita especializada en lo tributario.

### 1. Italia

En Italia, no existe la figura de asociación ilícita tributaria. Desde ya, como en la mayoría de los países, la proliferación de facturas apócrifas es moneda corriente; por ello, el Decreto Legislativo 74/2000 posee toda una regulación típica respecto de la utilización de facturas y/o documentación apócrifa destinada a la evasión, ocultación de ingresos o tergiversación de balances para el impuesto a las ganancias y el IVA. Este decreto también establece agravantes, atenuantes, participación delictiva, prescripción y determinación de competencia. A su vez, el Decreto Legislativo 231/2001<sup>21</sup> es una norma completamente dedicada a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, y en la cual se destinan algunos artículos a sancionar penalmente a aquellos entes que han defraudado al Estado o a algún organismo público. Si el juez considera que además existió una asociación ilícita con el fin de defraudar al Estado mediante evasión impositiva, se utiliza el artículo 416 del Código Penal<sup>22</sup> que tipifica esta conducta de modo general. Es lo que ocurrió con la Sentencia 24841 de la Corte Suprema Sección 3.<sup>ra</sup> de Casación Penal que responsabilizó penalmente a una persona jurídica investigada por el delito previsto en el artículo 24 del Decreto Legislativo 231/2001, y en relación con el delito en virtud del artículo 416 del Código Penal, es decir, el delito de asociación ilícita destinada a la evasión fiscal por los artículos 2.º a 8.º del Decreto Legislativo 74/2000<sup>23</sup> (utilización de facturas y documentos por operaciones inexistentes).

21. Decreto Legislativo 231 de 2001 [República de Italia]. Junio 8 de 2001.

22. Real Decreto 1398 de 1930. Aprobación del texto definitivo del Código Penal italiano. Octubre 19 de 1930. D. O. N.º 256.

23. Decreto Legislativo 74 de 2000. Nuevas reglas que rigen los delitos relativos a impuestos sobre la renta y el impuesto al valor agregado, de conformidad con el artículo 9 de la Ley de 25 de junio de 1999, n.º 205

18. Ley 11179. Código Penal de la Nación Argentina. Texto ordenado de 1984 actualizado.

19. Véase Polaino Orts, *supra* nota 14, pág. 405.

20. *Id.*, pág. 406.



## 2. España

España tampoco tipifica de manera especial la asociación ilícita tributaria, sino que la subsume en varios artículos del Código Penal.<sup>24</sup> El delito de evasión fiscal se encuentra previsto dentro del título XIV “De los delitos contra la Hacienda Pública y la seguridad social”, tipificando el delito de defraudación a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local. También dentro de este título está previsto el delito de defraudación a los presupuestos de la Unión Europea, representando un claro ejemplo de derecho penal de la integración y un reflejo de la integración europea en el derecho positivo español.

## 3. Perú

La Ley Penal Tributaria de Perú<sup>25</sup> tampoco posee un tipo específico de asociación ilícita tributaria; por ello, la figura queda incluida en la asociación ilícita del artículo 317 del Código Penal.<sup>26</sup>

## 4. México

En México, los delitos tributarios se encuentran previstos en el Código Fiscal<sup>27</sup> a partir del artículo 92. Respecto de la participación en estos delitos, el Código Fiscal establece en su artículo 95 quiénes serán los responsables por los delitos fiscales. En él se enumeran todas las posibilidades de participación en los delitos que se describen en los artículos subsiguientes. El artículo 95 abarca participación, inducción, auxilio doloso, autoría mediata, etcétera. No hay descripción alguna sobre asociación ilícita tributaria, con lo cual —al igual que en las legislaciones descritas anteriormente— esta particular modalidad de participación quedaría subsumida en la figura de asociación ilícita del artículo 164 del Código Penal.<sup>28</sup> De todas maneras, resulta interesante resaltar que el artículo 95 del Código Tributario

establece en su inciso 1) que “serán responsables de los delitos fiscales quienes ‘concierten la realización del delito’”. Aquí, lo que se pretende sancionar es la organización del injusto, es decir, es objetivamente punible el sólo hecho de ponerse de acuerdo. Implica un adelantamiento de la pretensión punitiva a estadios previos a la lesión del bien jurídico, tan común hoy en día.

## 5. Colombia

De los delitos tributarios que encontramos en el Código Penal colombiano,<sup>29</sup> podemos extraer los siguientes tipos penales: dentro del título X “Delitos contra el orden económico y social”, el artículo 313 castiga la evasión fiscal con penas de prisión y multa, y reserva en su capítulo IV, seis normas las cuales tipifican el contrabando, de las cuales el artículo 321 prevé la defraudación a las rentas de aduana. También se incluyen en el Código Penal normas que, teniendo un ámbito de aplicación general, se aplican a conductas tributarias reprochables por la expresa remisión a ellas que hace el Estatuto Tributario:<sup>30</sup> uso fraudulento de cédulas (art. 650), falsedad en documentos públicos (arts. 286 a 288), falsedad en documentos privados (art. 289) con sus agravantes (art. 290). La legislación colombiana no recepta la figura de la asociación ilícita tributaria en el Código Penal, en el Estatuto Tributario o por cualquier otra ley especial. Esto nos lleva a interpretar que podría aplicarse el tipo previsto para el delito de concierto para delinquir que redacta el artículo 340 del Código Penal, al igual que ocurre en el resto de los países nombrados.

## V. CONCLUSIONES

1) El artículo 15 de la LPT ha nacido como plan de lucha contra la generación de facturas apócrifas y tiene por claro objetivo reprimir a quienes colaboren con el obligado tributario en la defraudación a los fiscos.

2) Tanto los especialistas en tributos como aquellos otros profesionales y expertos que colaboran con el contribuyente o responsable tributario son susceptibles de ser responsabilizados por los delitos previstos en la

[República de Italia]. Marzo 10 de 2000.

24. Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal [Gobierno de España]. Noviembre 23 de 1995.

25. Decreto de Urgencia 011 de 1996. Ley Penal Tributaria de la República del Perú. Abril 12 de 1996.

26. Decreto Legislativo 635 de 1991. Código Penal [República del Perú]. Abril 3 de 1991.

27. Código Fiscal de la Federación [Estados Unidos Mexicanos]. Diciembre 31 de 1981.

28. Decreto 165. Código Penal del Estado de México. Septiembre 3 de 1999.

29. Ley 599 de 2000. Por la cual se expide el Código Penal [República de Colombia]. Julio 24 de 2000.

30. Decreto 624 de 1989. Por la cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales [República de Colombia]. Marzo 30 de 1989.

LPT argentina, dada su interacción continua con documentación, contratos, declaraciones impositivas, que elaboren por sí o les sea proporcionada por el cliente.

3) El rol que cada cual posee en la sociedad determina los derechos y obligaciones que, además, se encuentran normativizadas y que responden a las expectativas sociales.

4) El rol genera una esfera de libertad de actuación dentro de sí mismo y posee un marco delimitado de garantía, con lo cual no podrá responsabilizarse a un sujeto por aquellas conductas extrañas a su rol.

5) Por más que el artículo 15, inciso a) de la LPT establezca determinadas conductas punibles, al ser reducidas al cumplimiento efectivo del rol esperado, los profesionales y/o asesores no podrán ser responsabilizados por estas en la medida que ellos cumplan con su rol, independientemente de los conocimientos especiales que pudieran llegar a tener o, inclusive, sabiendo que serán utilizadas para una evasión tributaria.

6) El artículo 15, inciso a) de la LPT requiere un estudio detallado sobre las conductas que sanciona. Es necesario establecer claramente cuáles son los profesionales y expertos a los que puede afectar. También resultaría trascendente el estudio detallado de aquellas actividades y documentación que pudiera verse afectada por la norma: balances, certificaciones, dictámenes, etcétera, para alertar a los profesionales tributarios.

7) El inciso c) de la norma analizada incumple con el principio de culpabilidad, o de atribución de un hecho a una causa, factor desencadenante o responsabilidad (imputación objetiva), y aquellas actividades indeterminadas de grupo determinado que pretende el fisco castigar deberían quedar comprendidas en el tipo previsto por el Código Penal para la “asociación ilícita”, tal como sucede en el resto de los países estudiados.

## VI. REFERENCIAS

- Código Fiscal de la Federación [Estados Unidos Mexicanos]. Diciembre 31 de 1981.
- Decreto Legislativo 74 de 2000. Nuevas reglas que rigen los delitos relativos a impuestos sobre la renta y el impuesto al valor agregado, de conformidad con el artículo 9 de la Ley de 25 de junio de 1999, n.º 205 [República de Italia]. Marzo 10 de 2000.
- Decreto 165. Código Penal del Estado de México. Septiembre 3 de 1999.
- Decreto 624 de 1989. Por la cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales [República de Colombia]. Marzo 30 de 1989.
- Decreto Legislativo 231 de 2001 [República de Italia]. Junio 8 de 2001.
- Decreto Legislativo 635 de 1991. Código Penal [República del Perú]. Abril 3 de 1991.
- Gilberto Santa Rita Tamés. EL DELITO DE ORGANIZACIÓN TERRORISTA: UN MODELO DE DERECHO PENAL DEL ENEMIGO. Tesis doctoral en prensa. (2013).
- Javier López Biscayart. DELITOS DE EVASIÓN Y DOLO EVENTUAL. Doctrina penal tributaria y económica. Ed. Errepar. (2007).
- Jorge Sandro. I Seminario Internacional de Derecho Penal y Procesal Penal. Colegio de Escribanos de Buenos Aires. Junio de 2006.
- Ley 599 de 2000. Por la cual se expide el Código Penal [República de Colombia]. Julio 24 de 2000.
- Ley 11179. Código Penal de la Nación Argentina. Texto ordenado de 1984 actualizado.
- Ley 24769 de 1996. Régimen Penal Tributario de la República Argentina. Diciembre 19 de 1996.
- Ley 25874 de 2004. Régimen penal tributario - Sustitúyese el artículo 15 de la Ley N.º 24769. Enero 22 de 2004.
- Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal [Gobierno de España]. Noviembre 23 de 1995.
- Miguel Polaino Orts. 1as Jornadas Internacionales de Derecho Penal Tributario. UBA. Agosto de 2007.
- Miguel Polaino Orts. DELITOS TRIBUTARIOS E IMPUTACIÓN OBJETIVA. REFLEXIONES AL HILO DEL ARTÍCULO 15 DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA ARGENTINA. En Esteban J. Urresti & Fabiana Comes (dirs.). El delito fiscal. Ed. Ad-Hoc. (2008).
- Pablo Puccini y Gabriela Ulas. LA APLICABILIDAD DEL DELITO DE ASOCIACIÓN ILÍCITA TRIBUTARIA. Diario Ámbito Financiero. Colección Novedades Fiscales. (2006).
- Real Decreto 1398 de 1930. Aprobación del texto definitivo del Código Penal italiano. Octubre 19 de 1930. D. O. N.º 256.