# EL OBLIGADO TRIBUTARIO EN EL DELITO DE EVASIÓN FISCAL. AUTORES Y PARTICIPES DESDE UNA PERSPECTIVA INTERDISCIPLINARIA.

Por Luis Andrés Panetta*

## I. PRESENTACIÓN.

El presente trabajo tiene por objeto contribuir a esclarecer los alcances del término *obligado* incluido en el artículo 1 del Régimen Penal Tributario argentino, aspecto relevante porque del resultado de dicha consigna depende quien está en condiciones de revestir el carácter de autor del delito de evasión fiscal, y quien, por el contrario, sólo podría resultar partícipe del delito.

A tal fin, se analizarán tres hipótesis posibles, a saber:

1.1. Primera hipótesis: el sistema del derecho penal tiene plena autonomía para brindar contenido a las palabras de la ley, y por ende, podría asignarse la condición de obligado a una persona que no posea el carácter de sujeto pasivo del tributo para el derecho tributario[1].

1.2. Segunda hipótesis: el sistema penal carece de la mentada autonomía, y la delimitación del concepto recae exclusivamente en el sistema del derecho tributario, con sus matices:

---

* Abogado (UNLP). Posgrado intensivo en "Cuestiones Actuales de Derecho Tributario (Facultad de Derecho-UBA 2008). Posgrado en Derecho Penal Tributario" (Facultad de Derecho-UBA, 2012 y 2018).

[1] Cfr. Borinsky, Mariano H.; Galván Greenway, Juan P; López Biscayart, Javier y Turano Pablo N.; "Régimen Penal Tributario y Previsional: la Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735", 1 Edición, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2012., pág. 53.

1.2.1. La autoría recae en los contribuyentes y en los responsables por deuda ajena (cfr. artículos 5, 6 y 8, ley 11.683 de Procedimientos Fiscales), en tanto ambos revestirían la condición de obligado; o bien,

1.2.2. Para el tipo penal de evasión fiscal sólo es obligado quien resulta contribuyente directo del gravamen (cfr. art. 5, ley 11.683).

1.3. Tercera hipótesis: la interdisciplina inherente al subsistema de derecho penal tributario le concede una autonomía limitada para definir el significado de los distintos elementos extrapenales del tipo, restricción que por un lado se la impone el derecho tributario y, por el otro, los objetivos de política criminal trazados por el Estado en materia de delincuencia económica. En este sentido, el Régimen Penal Tributario tendría herramientas jurídicas para extender la autoría a un grupo cerrado de extraneus, utilizando a tal fin –por ejemplo- el instituto o cláusula de actuar en lugar de otro.

Los criterios dogmáticos que se adopten para validar o descartar las hipótesis antedichas -vgr. el nacimiento de la obligación tributaria, la naturaleza de la responsabilidad tributaria, el momento consumativo del delito de evasión, etc.- condicionarán necesariamente las sucesivas posturas que se asuman en el recorrido de los siguientes capítulos y acápites

## II. INTRODUCCIÓN.

El delito de evasión fiscal tiene por finalidad reprimir la omisión dolosa de tributos por parte *del obligado,* en la medida que éste emplee a tales efectos "…declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión", siempre y cuanto el importe evadido

excediere determinada suma de dinero[2], computada por cada tributo y por cada ejercicio anual.

En la materia que nos ocupa confluyen dos sectores del ordenamiento jurídico: el tributario y el penal, de cuya interrelación convergen "particularismos"[3] que se manifiestan dogmática y normativamente en diversos aspectos del sistema, fundamentalmente, en los propios tipos penales previstos en el Régimen Penal Tributario[4], construidos con elementos extrapenales.

Del ensamble entre ambas ramas del ordenamiento legal -la tributaria y la penal- surgen normas e instituciones propias que –al margen de su elevado grado de complejidad interpretativo y aplicativo- genera particularismos exclusivos de esta disciplina. Es que el derecho penal tributario:

"(…) reúne todas las características que lo distinguen como `especial´, no solamente como simple técnica de diferenciación que desplaza a la materia general, sino como caracterización sustantiva que posibilita la creación de

[2] La ley 24.769 sancionada en el año 1997 establecía que la suma exigida para tipificar el delito de evasión simple debía ascender a $ 100.000, cifra que fue sucesivamente incrementada por las diversas reformas legales, tales como instituidas por la 26.735 que elevó el monto a $ 400.000 y la prevista por el nuevo -y actual- Régimen Penal Tributario sancionado por la ley 27.430 (.B.O. 29/12/17), que fijó la suma en cuestión en $ 1.500.000.

[3] Sferco aclara que el término proviene "de los conceptos de Francois Geny, quien, no obstante refutar la autonomía del derecho tributario, introduce el concepto de `particularismos del derecho fiscal´" (cfme. Sferco, José María; "Perfiles de Derecho Penal Tributario a partir de sus particularismos (un emblema de derecho penal especial)", en IX Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la AAEF, ERREPAR, Buenos Aires, 2014, pág. 57. Cabe destacar que el panel I de las mencionadas jornadas se abocó al tratamiento de "Los Particularismos teóricos y prácticos del Derecho Penal Tributario.

[4] De Llano, Hernán; "`Los particularismos´" en el Derecho Penal Tributario.", en IX Jornadas de Derecho Penal Tributario organizadas por la AAEF, ERREPAR, Buenos Aires, 2014, pág. 103.

instituciones y reglas de derecho penal no limitados por el Código Penal ni por la ortodoxia del derecho penal clásico o nuclear."[5]

En este capítulo introductorio se anticipa seguir el criterio de que el derecho penal tributario es derecho penal, aunque su especialidad "desplaza la aplicación de lo general porque es diferente, en función a la influencia de los preceptos y principios del sistema jurídico tributario que se inmiscuyen."[6] [7].

## III. EL DELITO FISCAL COMO DELITO ESPECIAL A PARTIR DEL "OBLIGADO" COMO AUTOR CALIFICADO.

Entre los elementos normativos del tipo penal se encuentra el referido al sujeto activo del delito, circunscripto a un autor especial o cualificado: el obligado, referencia típica que caracteriza a la evasión fiscal como delito especial[8], toda vez

---

[5] José María Sferco, ob, cit., pág. 95.

[6] José María Sferco, ob. cit., pág. 66.

[7] Con ello descartamos la tesis que postula que los conceptos extrapenales -entre ellos, el de obligado- constituyen *"un elemento normativo con un alcance semántico peculiar dentro del subsistema penal tributario"* y, a partir de dicha premisa concluyen que desde el derecho penal se le podría asignar *"un alcance o significación más amplios o más restringidos que el mismo vocablo en otra disciplina"*, como lo es el Derecho Tributario. Cfme. Borinsky, Mariano H.; Galván Greenway, Juan P.; López Biscayart, Javier y Turano, Pablo N.; ob. cit. pág. 53. Tales autores destacan que *"no resulta extraño para los penalistas que una palabra que represente un elemento del tipo de estricta valoración jurídica pueda tener en el Derecho Penal un alcance o significación más amplios o más restringidos que el mismo vocablo en otra disciplina"*, como lo es el Derecho Tributario, añadiendo que ello "*es debido a que las leyes – método de comunicación de los sistemas jurídicos- se construyen necesariamente con palabras, las que raramente no presentan ambigüedad"*

[8] Los delitos especiales se distinguen de los calificados como comunes, en los cuales la calidad de autor puede recaer sobre cualquier sujeto. Por su parte, los delitos especiales pueden ser propios o impropios. Mientras los primeros

que no puede ser consumado por cualquier sujeto, sino sólo por aquel que revista la mencionada cualidad. Carolina Robiglio da cuenta que

"La tesis de que los delitos tributarios son especiales es la que prima hoy en día, y entiende que sólo pueden ser cometidos por las personas que ocupan el lugar de sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria…", circunstancia que "no obsta a que quienes no revistiendo tal carácter hagan su aporte doloso, sean imputados como partícipes" [9].

Cuadra aclarar que no en todos los delitos especiales la cualificación del sujeto activo surge mencionada expresamente en la norma penal, toda vez que en algunos supuestos dicha característica podría surgir implícita del verbo típico.[10] Como contracara de ello se advierte que, aun cuando la cualificación del autor surja expresamente en la norma penal, podría ocurrir que su encuadre como delito especial quede desnaturalizado por la amplitud con la que se delimite los alcances del elemento normativo extrapenal, y por ende, que mute en un delito común, esto es, en los que cualquier sujeto pueda adquirir la calidad de autor.

## IV. EL CONCEPTO DE OBLIGADO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL.

---

desplazan la aplicación de cualquier otra figura típica residual, los segundos no impiden dicha posibilidad.

[9] Robiglio, Carolina L. I.; "La autoría en los delitos tributarios", Ad-Hoc, Buenos Aires, 2004, pág. 79.

[10] Robiglio cita como ejemplo el artículo 302 del Código Pena referido al delito "Del pago con cheques sin provisión de fondos", el cual si bien alude al sujeto activo con la expresión "el que", lo cierto es que *"la acción que describe el verbo no deja dudas e que los ilícitos enunciados en los tres primeros incisos son delitos especiales que sólo pueden ser cometidos por el titular de una cuenta corriente bancaria o su autorizado."*

### 4.1. El concepto legal de obligado según la esencia del derecho tributario material, plasmada en la ley 11.683 de Procedimientos Fiscales.

#### 4.1.1. De los contribuyentes y responsables por deuda ajena.

El término obligo es utilizado por el legislador en distintos pasajes de la ley 11.683 de Procedimientos Fiscales[11], y en lo que concierne a su condición de elemento normativo extrapenal en el delito de evasión, cuadra citar a sus arts. 5, 6 y 8.

En primer lugar, los obligados principales de la relación jurídica tributaria se encuentran tipificados en el art. 5 de la ley 11.683, que los denomina contribuyentes, "en tanto se verifiquen 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."

En segundo lugar, el art. 6 de la precitada ley 11.683 establece quiénes pueden asumir el rol de deudores por deuda ajena como consecuencia de los recursos que administran, perciben o disponen, destacándose entre ellos a "d) Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refieren los incisos b y c del artículo 5; y e) Los administradores de patrimonios -incluidos los fiduciarios y las sociedades gerentes o administradoras de fideicomisos y fondos comunes de inversión-, 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

[11] En el caso de las haciendas locales el concepto de mención se encuentra definido en los Códigos Fiscales de cada jurisdicción.

correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.", etc.

Finalmente, en su art. 8 la ley de Procedimiento Fiscal dispone que:

"Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: "a) Todos los responsables enumerados en los puntos a a e, del inciso 1, del artículo 6 cuando, *por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago*, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente." (el destacado es propio).

De las normas antedichas surge que, junto a los contribuyentes, se encuentran otros sujetos, que el derecho tributario material los denomina "responsables por deuda ajena", quienes están obligados a afrontar el pago de los tributos con "los recursos que administran, perciben o disponen" (cfr. art. 6, ley 11.683 cit.) bajo apercibimiento de responder "con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo" (cfr. art. 8, ley cit.)

**4.1.2. Los terceros que asumen el rol de obligados como consecuencia de su intervención en hechos ilícitos del contribuyente.**

Un tercer grupo de sujetos con relevancia fiscal está constituido por aquellos que, sin poseer deberes tributarios a su cargo, responden solidariamente con el contribuyente: ellos

son los terceros que “faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo.”

En efecto, mediante el inciso f del precitado artículo 8 el legislador federal estableció una causal residual de atribución de responsabilidad solidaria, en tanto dispuso que:

“Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: f) *Los terceros que*, aun cuando no tuvieran deberes tributarios a su cargo, *faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo*, y aquellos que faciliten dolosamente la falta de ingreso del impuesto debido por parte del contribuyente, siempre que se haya aplicado la sanción correspondiente al deudor principal o se hubiere formulado denuncia penal en su contra. Esta responsabilidad comprende a todos aquellos que posibiliten, faciliten, promuevan, organicen o de cualquier manera presten colaboración a tales fines.” (el destacado es propio).

**4.1.3. Conclusiones parciales.**

Las disposiciones del mencionado artículo 8 de la ley 11.683 conllevan un desplazamiento en el aspecto subjetivo del hecho imponible en cabeza de los responsables solidarios, no solo respecto de aquellos que tienen deberes tributarios a su cargo -vgr. directores, gerentes, etc.-, sino también respecto a los terceros que, sin poseerlos, han intervenido y/o colaborado para que se verifique la evasión o el incumplimiento -vgr. el asesor fiscal, el escribano, el abogado o el testaferro, por citar sólo algunos ejemplos de los sujetos captados por la norma-.

De ello se desprende que en el ámbito del derecho tributario federal no existen lagunas legales en torno a la legitimación pasiva de la relación jurídica tributaria, porque quienes tengan algún grado de intervención en la evasión tributaria -o en su

caso, de la infracción tributaria- del contribuyente, necesariamente serán sancionados fiscalmente al quedar obligados subsidiariamente al pago del tributo evadido/omitido.

En función a lo expuesto, los denominados *extraneus* del proceso penal tributario asumirán la condición de *intraneus* en el procedimiento fiscal, es decir, serán intimados a responder por la obligación fiscal exteriorizada en defecto por parte del contribuyente.

Las afirmaciones antedichas permiten descartar la primera de las hipótesis planteadas, toda vez que a partir de la amplia gama de responsables solidarios prevista en el plexo normativo fiscal -podría serlo cualquier tercero- se puede concluir que en el derecho vigente en nuestro país no es posible asignársele la condición de obligado a una persona que no revista el carácter de "sujeto pasivo del tributo para el Derecho Tributario"; ello, se insiste, porque cualquier tipo de intervención en el delito -incluso culposa- necesariamente derivará en una sujeción pasiva de la obligación tributaria. Se adelanta, además, que una interpretación en contrario conllevaría revisar la calificación de la evasión fiscal como un delito especial propio, básicamente, porque implicaría admitir que cualquier tercero indeterminado y sin cualificación alguna esté en condiciones de consumar el delito como autor del mismo.

Queda entonces pendiente analizar el resto de las hipótesis planteadas para establecer si el concepto de obligado incluye a los responsables por deuda ajena, o si debe circunscribirse a los contribuyentes directos del gravamen. Asimismo, de resultar válido este último supuesto, si es o no admisible extender la autoría sobre determinados sujetos no obligados.

**4.2. El principio constitucional de capacidad contributiva y su incidencia en el ámbito penal.**

Antes de avanzar con el tema en análisis cabe una digresión. El derecho tributario material o sustancial se apoya en dos principios constitucionales insoslayables, que operan como límites a la potestad tributaria: el principio de legalidad o de reserva de ley -límite formal- y el principio de capacidad contributiva -límite material-, consistente en la aptitud económica para contribuir con el pago del tributo.

En este sentido García Etchegoyen señala que:

"(…) El derecho tributario gira en torno a los principios de legalidad y capacidad contributiva; mientras el primero opera como criterio de justicia formal estableciendo una norma sobre normación, el segundo fija un límite de carácter material de forma tal que, para ser legítimo desde el punto de vista constitucional, el tributo no sólo debe establecerse mediante ley sino que también debe ser concebido conforme un criterio de justicia sustancial."[12]

La cuestión adquiere relevancia penal a poco que se advierta que el principio de capacidad contributiva condiciona el nacimiento de la obligación tributaria en cabeza del sujeto carente de aptitud económica, quien, como consecuencia de ello, no resultará fiscalmente obligado, y por ende, tampoco revestirá la cualificación requerida por el tipo penal especial de que se trata.

Va de suyo que las probabilidades de que se verifique una situación de incapacidad económica son mayores en el caso de los responsables por deuda ajena, dado que la aptitud económica ponderada por el legislador al instituirse el tributo es la de los obligados principales de la relación jurídica tributaria (salvo casos específicos, como sucede en el tributo a las salidas no documentadas –cfr. art. 37, ley 20.628-, cuyo análisis excede el objeto del presente trabajo). En efecto, los

[12] García Etchegoyen, Marcos F.; "El principio de capacidad contributiva", Editorial Ábaco, Buenos Aires, 2004, pág. 37.

presupuestos jurídicos para atribuirle responsabilidad al resto de los sujetos no radican en su aptitud para contribuir, sino que –por el contrario- su responsabilidad es de naturaleza sancionatoria, subsidiaria, subjetiva y, por ende, regida por el principio de culpabilidad[13].

En consecuencia, si bien el derecho tributario material o sustantivo diferencia entre deudores por deuda propia y deudores por deuda ajena, y en este último caso, con deberes tributarios a su cargo[14] y sin ellos, lo cierto es que *desde la perspectiva del derecho constitucional las categorías serán dos: los deudores por capacidad contributiva propia y deudores*

---

[13] Cfr. Freytes, Roberto Oscar; "Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades anónimas", Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Enero/Febrero 1980, p. 102, ERSA., Madrid; Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, "Procedimiento tributario. Ley 11.683", Ed. Macchi, 1993, ps. 170/171 y jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, de la Cámara Nac. en lo Cont. Adm. Fed. y de la CSJN., ratificando la naturaleza subjetiva de la responsabilidad, precedente "Monasterio Da Silva" - Rev. "Derecho Fiscal", t. XX, ps. 409 y 410 y "Fallos": 278:12-). Idem, Cámara Civil, Comercial, Criminal y Correccional de Pergamino, sent. del 25/3/96, autos "Fisco de la Pcia. de Buenos Aires c/ Cooperativa Agrícola Ganadera Ltda. de Guerrico y otros": "*La responsabilidad de quienes no son sujetos directos del impuesto, sino sus responsables, es de tipo subjetiva y no objetiva; para que surja la solidaridad de los administradores de la deudora del tributo es necesario que el incumplimiento le sea imputable a título de dolo o culpa, lo que determina sin otra consideración la necesidad del debido proceso seguido en su contra a fin de acreditar ese dolo o esa culpa*" (Rev. "La Ley Bs. As.", 1996, p. 653 y supl. mensual del Repertorio Gral. "La Ley", julio 1996, p. 13, sumarios 97 a 99).

[14] Deberes tributarios que surgen del propio texto de la ley 11.683, cuyo artículo 7 establece que: "Los responsables mencionados en los puntos a) a e) del inciso 1 del artículo anterior (art. 6), tienen que cumplir por cuenta de los representados y titulares de los bienes que administran o liquidan, o en virtud de su relación con las entidades a las que se vinculan, con los deberes que esta ley y las leyes tributarias imponen a los contribuyentes en general para los fines de la determinación, verificación y fiscalización de los tributos."

*por capacidad contributiva ajena, distinción de la cual podrían derivar consecuencias jurídicas concretas*, cuyo tratamiento también excedería el objeto del presente trabajo[15].

## V. APORTES DE LA DOGMÁTICA TRIBUTARIA Y PENAL.

[15] A modo de plasmar la utilidad de la mentada clasificación se destaca la necesidad analizar la conveniencia –o no.- de habilitar que los responsables solidarios puedan acceder al instituto de suspensión de proceso a prueba previsto en el art. 76 del Código Penal, otrora vedada para los delitos fiscales por la ley 26.735. Es evidente que, para ciertas personas de recursos económicos insuficientes, la posibilidad de extinguir la acción penal por pago constituye una opción ficta o simbólica, máxime teniendo en cuenta la magnitud de los nuevos montos previstos como condición objetiva de punibilidad. Ergo, para ellos la opción de pago ni siquiera constituye una estrategia posible. En estos supuestos se verifica una clara desigualdad con aquellos otros sujetos que sí tienen aptitud contributiva para salir del proceso abonando la pretensión fiscal en cuestión. Es decir, el suscripto postula la aplicación de la suspensión del proceso a prueba para aquellos sujetos que, en su calidad de responsables por deuda propia o ajena (cfr. arts. 5 y 6, ley 11.683) se encuentren imputados en el proceso penal, pero *carezcan de capacidad contributiva suficiente, actual y comprobada* para estar en condiciones de optar por afrontar el pago total del tributo presuntamente evadido.
Es que la capacidad contributiva ponderada al instituirse el tributo -objeto de cargos penales- es la del obligado principal de la relación jurídica tributaria, más no la de los sujetos vinculados a la actividad desarrollada por él. Así ello, cualquier interpretación en contrario, es decir, que vede la aplicación de la *"probation"* en los delitos tributarios de forma genérica, sin tener en cuenta las particularidades económicas del imputado, implicaría una desigualdad (desde la perspectiva de la igualdad -capacidad contributiva-) entre aquellos sujetos que tienen la opción real de extinguir el proceso por pago y aquellos otros que carecen de la mentada aptitud.
En definitiva, toda vez que la suspensión del proceso a prueba prevista en el artículo 76 bis del Código Penal respeta la pauta constitucional en análisis, al exigir una reparación acorde a la capacidad contributiva real y actual de cada imputado, es ineludible que los operadores del sistema analicen su procedencia en cada caso concreto, debiéndola conceder si verificasen la incapacidad económica para afrontar el pago total de las obligaciones evadidas por el contribuyente directo del gravamen.

### 5.1. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA Y SU RELACIÓN CON EL MOMENTO CONSUMATIVO DEL DELITO DE EVASIÓN.

#### 5.1.1. El nacimiento de la obligación según la teoría del hecho imponible.

La relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico obligacional[16] que se entabla entre el sujeto activo -el fisco- y el sujeto pasivo: el obligado al pago del tributo, denominado destinatario legal tributario o contribuyente.

La susodicha obligación nace -según el sector dominante en la doctrina-como consecuencia de verificarse una circunstancia hipotética -denominada hecho imponible o hipótesis de incidencia- que debe establecerse por ley en sentido formal y material, a la vez que –como vimos *supra*- debe exteriorizar capacidad contributiva de un individuo.

En el marco de esa obligación el "`sujeto activo´ es el que tiene derecho a exigir el pago de la obligación; mientras que `sujeto pasivo´ es el obligado a dar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación, objeto de la obligación tributaria." [17]

#### 5.1.2. El nacimiento de la obligación fiscal y su relación con el momento consumativo del delito de evasión. Imposibilidad de autoría post-delictual.

---

[16] Cfr. Diez, Fernando J. y Ruetti, Germán; "Procedimiento Tributario –Ley 11.683 Comentada, La Ley, Buenos Aires", La Ley, Buenos Aires, 2016, pág. 63. A su vez aclaran que "El concepto de obligación tributaria es más restringido que el de relación jurídica tributaria, ya que aquélla solo constituye el núcleo central de ésta, que se integra por el crédito del ente público y la deuda del sujeto pasivo de la imposición"

[17] Villegas, Héctor Belisario; "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 8 Edición, Astrea, Buenos Aires,

La determinación del momento consumativo del delito de evasión adquiere suma relevancia porque condiciona las posiciones que se adopten en relación a otras cuestiones conexas al delito.

En efecto, y como advierte García Berro[18], la importancia de definir en qué momento se consuma la evasión radica en que dicha circunstancia tiene incidencia directa sobre la ley aplicable al caso, sobre la competencia territorial del órgano jurisdiccional a cargo de la investigación y/o juzgamiento de la conducta imputada, sobre la extinción de la acción por prescripción, e "(…) Influye en la determinación de las intervenciones penalmente relevantes en el hecho y la calificación legal de tales participaciones", a lo cual añado que –como se verá seguidamente- también condicionará los alcances del término de obligado. Veamos.

Por un lado, la doctrina y la jurisprudencia de forma casi unánime vinculan el momento consumativo con la presentación de la declaración jurada impositiva[19] y/o con el vencimiento general para el pago de la misma[20] [21].

---

2002, pág. 319 y ccdtes.

[18] García Berro, Diego; "La Consumación de Delito de Evasión Tributaria", en Robiglio, Carolina (Directora), Institutos de Derecho Penal Tributario, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2017, pág. 243 y ss., en especial, pág. 244.

[19] Cfr. Cámara Nacional Penal Económico, Sala A, expte. 539/05 (338), reg. 400/06–Incidente de extinción de la acción penal por prescripción respecto de Santiago Lanusse, "Pumpcold Ingeniería SRL s/ inf. 24.769", sent. del 28/6/06.

[20] Cfr. Cámara Nacional de Casación Penal, Sala 3, causa 7872, reg. 1681,–"Ciccone, Héctor Hugo s/ rec. de casación", sent. del 29/11/07.

[21] Sferco discreparía con dichas posturas al destacar que "Pese a su utilidad, no estamos absolutamente convencidos del acierto de atar excluyentemente la consumación al impago del tributo a su vencimiento. La composición del sistema y la interdisciplina conducen a un interrogante vital: ¿cómo afirmar la responsabilidad penal de un sujeto sin el inicio de un procedimiento de cargo de

Por el otro, la naturaleza subsidiaria de la responsabilidad solidaria conlleva que, hasta tanto no transcurran los quince días posteriores al vencimiento del tributo en cabeza del contribuyente directo del gravamen, el único sujeto obligado a su pago será éste último (cfr. artículo 8, ley 11.683); ergo, hasta que no opere tal vencimiento, el responsable por deuda ajena no resulta obligado a pago alguno -en todo caso, es un obligado en abstracto, de modo condicional o potencial-, dado que el desplazamiento del aspecto subjetivo del hecho imponible sobre él derivará del incumplimiento por parte del titular de la relación jurídica tributaria.

En consecuencia, asumir como válidos los postulados de la dogmática penal y tributaria que actualmente cuenta con una adhesión cuasi unánime -vgr. en los aspectos recientemente referidos al momento consumativo del delito y al nacimiento de la obligación fiscal, respectivamente-, conlleva concluir que *el responsable por deuda ajena se convierte en obligado fiscal*

---

verificación de la conducta incriminable?". A su vez, afirma que "Ni quienes esgrimen que bastaría con la declaración jurada ardidosa, ni aquellos que le suman la omisión del pago voluntario del impuesto a su vencimiento -en la medida en que, en tanto obligación *ex lege*, es exigible sin otro requisito-, ninguna de tales posturas llegan a satisfacer las exigencias del sistema porque dejan de lado una regla básica: **las declaraciones juradas de los contribuyentes están sujetas a verificación y son susceptibles de ser modificadas por los fiscos, de suerte tal que mientras estos no las rectifiquen y las sustituyan por determinaciones de oficio, constituirán el instrumento que regula la existencia y medida de la obligación tributaria.** De allí que no pareciera del todo correcto hablar de defraudación tributaria sin actuaciones preliminares formalizadas de detección, de modificación de la materia imponible de que se trate y de rectificación de las declaraciones juradas por los períodos involucrados." (cfme. Sferco, José María, "Enfoques alternativos sobre consumación y tentativa en la defraudación fiscal", Revista de Doctrina Penal Tributaria y Económica 42 -diciembre 2016-, Errepar, pág. 11/12.

*luego de consumado el delito de evasión; ergo, es un obligado post-delictual, y si bien pudo haber tenido intervención relevante en el ilícito, dicha intervención es anterior e independiente de su condición de obligado tributario.*

A partir de lo expuesto es evidente que –desde la perspectiva del derecho tributario- el obligado al que se hace referencia en el delito de evasión fiscal es el contribuyente directo, porque es el único que podrá revestir dicha calidad de obligado con anterioridad a la consumación del delito, y por ende, es el único que podrá actuar como autor natural de la evasión.

Quienes sostengan lo contrario y pretendan incluir a los a los responsables por deuda ajena deberán reconocer que las posturas actuales en torno al nacimiento de la obligación tributaria[22] y al momento de la consumación del delito presentan –cuanto menos- contradicciones con los mencionados aspectos de la autoría penal.

## VI. El concepto de obligado en función a las disposiciones del Régimen Penal Tributario vigente.

El Régimen Penal Tributario vigente individualiza al *obligado* en distintos pasajes de su articulado, sindicándolo como el autor por antonomasia del delito de evasión fiscal. A los efectos del presente trabajo se destacan las citas incluidas en los artículos 1, 2 inciso b, y 13.

### 6.1. El falso obligado como agravante del delito de evasión simple.

El artículo 1 del Régimen Penal Tributario en sistema con la figura de evasión agravada tipificada en su artículo 2 b), refiere

[22] Ello abre la puerta para indagar en las teorías dinámicas o

a “la identidad del verdadero sujeto obligado” para elevar la escala de la pena cuando se comprobare que:

“(…) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos ($ 2.000.000)”

Ello toda vez que la figura del artículo 2 inciso b necesariamente presupone la existencia de dos sujetos: el verdadero obligado y la persona interpuesta -que, por antítesis, sería un obligado ficto-. Desde ya que el verdadero no podría ser otro que el contribuyente -titular de la capacidad contributiva que el legislador pretendió alcanzar al sancionar el tributo: el deudor por capacidad contributiva propia- y el sujeto interpuesto -obligado ficto- es el responsable por deuda ajena previsto en el artículo 8, inc. f de la ley 11.683, que –como ya vimos- le endilga tal carácter a “aquellos que posibiliten, faciliten, promuevan, organicen o de cualquier manera presten colaboración” con la evasión del contribuyente.

Entendemos que el término obligado en el delito de evasión simple no podría tener un alcance distinto -más amplio- al previsto para su versión agravada por persona interpuesta y, por ende, la calidad de autor queda exclusivamente reservada para el contribuyente directo del gravamen.

La conclusión es la misma sea que la imputación se formule en base a la teoría del dominio del hecho, o bien, con sustento en las teorías de la infracción de deber, dado que -como sostiene Riquert- “Si el obligado delegó en un extraneus el manejo de su situación fiscal y este desplegó el acto típico evasivo, lo que

---

procedimentalistas, relegadas por la doctrina tributaria.

delegó no es su condición de obligado, sino solo la administración patrimonial. La responsabilidad como autor de la evasión para el intraneus deviene por vía de su omisión de contralor sobre aquel en quien delegó –extraneus-. A través de esta omisión quebrantó el deber especial que lo vincula con la hacienda pública. El extraneus, que es quien tuvo el exclusivo dominio del hecho, quien ejecutó las maniobras que permitieron la evasión, será un partícipe del hecho."[23].

**6.2. Las disposiciones del artículo 13 del Régimen Penal Tributario.**

Por su parte, el artículo 13, primer párrafo, del Régimen Penal Tributario establece que:

"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."[24]

---

[23] Cfr. Riquert, Marcelo A., "Régimen Penal Tributario y Previsional - Ley 27.430. Comentada. Anotada" Hammurabi, 2ª ed. Actualizada, Buenos Aires, 2018, pág. 128.

[24] Por su párrafo segundo se dispuso la punibilidad de las personas jurídicas al establecer que "Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente: 1. Suspensión total

La doctrina nacional se encuentra dividida en relación a la naturaleza jurídica de la norma en cuestión, habida cuenta que mientras unos sostienen que se trata de simples reglas de imputación penal para las personas físicas que actúan en el marco de una empresa, otros le asignan los efectos de la cláusula de actuar en lugar de otro, e incluso, cierto sector la cataloga como una norma superflua.

En cuanto a las diversas interpretaciones existentes, Alejandro Catania sostiene que los distintos criterios varían dependiendo que "se acepte, o no, la posibilidad de adjudicar responsabilidad penal a las personas de existencia ideal; de que se considere, o no, a los delitos previstos en esta ley como delitos especiales; en su caso, que se acepte, o no, la categoría de delitos de infracción al deber; entre muchos otros factores que arrojan una amplia gama de posturas."[25]

A continuación, se describirán sucintamente las diferentes posiciones para, finalmente, brindar una opinión al respecto.

6.2.1. Se trata de la cláusula de "actuar en lugar del otro".

El instituto del actuar en lugar del otro es necesario para responsabilizar penalmente como autor de un delito especial a quién actúa en lugar de la persona que reúne el elemento especial de autoría, en este caso, la cualificación de obligado.

---

o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años. 2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años. 3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad. 4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere. 5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal."

[25] Catania, Alejandro, Régimen Penal Tributario, Del Puerto, Buenos Aires, 2007, pág. 258.

Es que sin este instituto no podría imputársele autoría a quien actúa en lugar de otro pero sin tener la calidad especial que el tipo penal requiere.[26] En este sentido Robiglio señala que "se trata de una norma que tiene importancia de permitir remontar la dificultad derivada de que no existe en nuestro ordenamiento general una norma que regule el actuar en lugar de otro." y, tras ello, afirma que "brinda la solución de cómo atribuir la responsabilidad en los casos de estos delitos especiales, en lo que…el sujeto calificado suele ser una persona jurídica."[27]

En su versión original, esto es, con anterioridad a la punibilidad de las personas jurídicas incorporada por la ley 26.735 (B.O. 28/12/11) la norma *sub examine* era utilizada para suplir las lagunas de punibilidad sin vulnerar el principio de legalidad en materia penal. Ello en la medida que quienes intervenían en el hecho punible no reunían la cualidad especial requerida por el tipo penal, que sí recaía en la persona jurídica obligada fiscalmente.

No obstante la mencionada reforma legislativa, Alejandro Catania da cuenta que para cierto sector de la doctrina la cláusula en cuestión mantiene vigencia, porque sería injusto que las personas físicas sólo puedan recibir la calificación de partícipes.[28] Se estima que existen argumentos de mayor peso para vaticinar la vigencia y utilidad del instituto en cuestión, que serán expuestos al formular las conclusiones sobre el tema.

6.2.2. Se trata de una norma de atribución de responsabilidad.

Otro sector de la doctrina sostiene que la responsabilidad de las personas jurídicas introducida por la ley 26.735, de carácter

[26] García Cavero, Percy, El actuar en lugar de otro en la ley penal tributaria, en Altamirano, Alejandro y Rubinska, Ramiro M. (coordinadores), Derecho Penal Tributario, Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 851.
[27] Robiglio, Carolina, ob. cit. pág. 275/276.
[28] Catania, Alejandro, ob. cit., pág. 260, y sus citas.

acumulativo al no excluir la correspondiente a las personas físicas, implica repensar la naturaleza del primer párrafo del actual artículo 13 del Régimen Penal Tributario.

En este sentido, luego de mencionar que la cláusula de actuar en lugar de otro tenía por finalidad suplir los vacíos de punibilidad que conllevaba la irresponsabilidad penal de las personas jurídicas -en su calidad de sujeto cualificado- sin vulnerar el principio de legalidad, y teniendo en cuenta que este principio constitucional ya no necesita ser resguardado, concluyen que ahora la norma en cuestión "tiene una doble función: por un lado, establecer reglas de imputación penal para las personas físicas en el ámbito de estructuras organizadas, y por el otro, establecer quién puede con su conducta dar origen a la responsabilidad de la persona jurídica."[29]

Incluso, con anterioridad a la precitada reforma, Turano señalaba que "la interpretación por la cual se concluye que aquel artículo tiene por objetivo la transferencia de la calidad de autor a través del actuar en lugar de otro, no explica por qué se limitó al caso de las personas jurídicas y no cuando el representado (que no actúa pero tiene la calidad requerida por el tipo penal) es una persona física.", y, además, añadía que "tampoco explica la remisión genérica que el art. 14 -actual art. 13- a los hechos previstos por esta ley, pues remite no sólo a los delitos con autores calificados, sino a aquellos en los cuales no se requiere ninguna calidad especial para su comisión."[30]

---

[29] Cfr. Borinsky, Mariano H., Galván Greenway, Juan P., López Biscayart, Javier y Turano, Pablo N., ob. cit., pág. 191.

[30] Turano, Pablo N., "Criterios de imputación en el derecho penal tributario", en Altamirano, Alejandro y Rubinska, Ramiro M. (coordinadores), Derecho Penal Tributario, Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 879.

6.2.3. Se trata de una norma de una norma superflua.

Para fundar esta postura sus precursores sostienen que la ley 11.683 obliga con los mismos alcances a las dos categorías de sujetos -responsables por deuda propia y ajena-, y como consecuencia de ello consideran que "al incorporar el concepto de obligado, el RPT abraza por igual a ambas categorías y, de suyo, al reunir ambas el elemento especial de autoría, no cabe asignar al artículo 13 la naturaleza de cláusula de actuar en lugar de otro"[31]

Otro sector de la doctrina[32] también propicia el carácter redundante de la norma, aunque utilizando argumentos distintos a los mencionados en el párrafo anterior. En efecto, entiende que si la persona física intervino de algún modo en el hecho punible, resultarán suficientes las disposiciones generales sobre autoría y participación del Código Penal, a las que remite el artículo 4 de dicho código de fondo[33]. Además, alega que el precitado artículo 13 incorpora más requisitos, complementarios a los previstos en las disposiciones generales del Código Penal, con la consecuente impunidad de aquellas personas que habiendo participado en el hecho no reúnan la condición de "directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados." Coincido en este último aspecto,

[31] Así lo entiende –entre otros- Moldes, Juan Andrés, "La autoría del obligado frente al delito de evasión fiscal", en Revista de Derecho Penal-Derecho Penal Económico 2018-1, Rubinzal –Culzoni, Santa Fe, 2018, pág. 81. A mi entender, esta postura parte del error de considerar "el carácter simultáneo de obligado que en ese esquema revisten, junto al ente ideal, las personas físicas que lo dirigen" (ob. cit. pág. 73).

[32] Citado por Catania, Alejandro ob. cit., pág. 266/267.

[33] El artículo 4 del Código Penal establece que: Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario".

aunque no para propiciar la incongruencia de la norma, sino para acreditar la exigencia de una *cualificación especial* en aquellos que intervengan en la evasión de la persona jurídica, y que, como consecuencia su cualificación e intervención, activaran la aplicación sobre ellos de la extensión de la autoría a mérito de la cláusula de actuar en lugar de otro.

6.2.4. Conclusiones en relación a la naturaleza del artículo 13 y su relación con el tema central del presente trabajo.

En primer lugar, se insiste en destacar que desde la perspectiva del derecho tributario material y del momento consumativo del delito de evasión, el obligado al pago del tributo es el contribuyente directo del gravamen. Esto toda vez que los responsables por deuda ajena adquirirán esa condición una vez transcurrido el plazo de quince días de operado el vencimiento de la obligación sustancial de pago del contribuyente, razón por la cual serían obligados post-delictuales.

Cabría entonces –en segundo lugar- tomar posición en torno a la naturaleza jurídica de las disposiciones del artículo 13. En este sentido se estima que si bien *la punibilidad de los entes ideales* a partir de la ley 26.735 tornaría abstracta la necesidad de cubrir las lagunas de punibilidad que conllevaba la ausencia de un tipo penal que recayera sobre la empresa, ello *no obsta que se trate de una extensión de la autoría a quienes actúan en lugar del sujeto cualificado -es decir, del obligado-*, esto es, que se trate de la cláusula de actuar en lugar de otro.

En efecto, el artículo 13 del Régimen Penal Tributario vigente en la actualidad constituye una herramienta jurídicamente válida a los efectos de atribuir autoría al grupo selecto de personas físicas que actuaron “en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal”, sujetos que se convierten en *intraneus,* pero no por su natural condición de

obligados fiscales, sino por operar a su respecto la mentada extensión de autoría.

Nótese que la conclusión antedicha es la que mejor armoniza con la interdisciplina que coexiste entre los dos sectores del ordenamiento jurídico, dado que si bien proyecta responsabilidad penal como autor sobre personas distintas al ente ideal obligado, lo cierto es que se trata de una extensión acotada a los sujetos enumerados taxativamente en la norma, que además coincide con los supuestos de responsabilidad fiscal por deuda ajena y solidaria de los artículos 6 (cfr. incisos c, d y e) y 8 (cfr. inciso a, de la ley 11.683, que desde luego han intervenido dolosamente en la evasión fiscal de la persona jurídica.

Lo contrario conllevaría considerar al precitado artículo 13 como una forma de *participación calificada* en el ámbito de la responsabilidad penal de la persona jurídica, asumiendo como insuficientes las disposiciones generales sobre autoría y participación previstas en los artículos 45 y concordantes del Código Penal, en el sentido de exigir que los sujetos en cuestión cuenten además con el rotulo de director, gerente, etc. Es decir, en función a esta incipiente y subsidiaria idea, la razón de ser de la norma consistiría en limitar la gama de posibles responsables en la evasión tributaria de la persona jurídica, aunque no responderían en su calidad de autores -como postula la cláusula de actuar en lugar de otro- sino que lo harían en su rol de partícipes.

**6.3. Las pautas que surgen del artículo 15 inciso a y las sanciones previstas para los profesionales en ciencias económicas.**

El inciso a del artículo 15 establece que:

"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." (el destacado es propio).

Los destinatarios de la norma penal bajo análisis son, fundamentalmente, los asesores contables y fiscales del contribuyente, que desde el punto de vista fiscal son los *terceros* que revisten el carácter de responsables solidarios en los términos del artículo 8 inciso f de la ley 11.683.

Alejandro Catania destaca que según la opinión generalizada de la doctrina, "la participación criminal" a la que alude el artículo hace "referencia a la participación en sentido estricto (instigación y complicidad), sobre todo si se tiene en cuenta el carácter de delitos especiales previstos por esta ley."[34]

Y ello no podría ser de otro modo, porque al momento de consumarse el delito los profesionales en cuestión no reúnen la condición de obligados al pago del tributo evadido, circunstancia que les impide constituirse en autores. A su vez, en la medida que no cuenten con un poder de representación o una autorización para actuar por cuenta y orden del contribuyente obligado, tampoco serán pasibles de la extensión de autoría prevista en la cláusula del artículo 13.

No obstante ello, "si prestan una colaboración que tenga características de participación criminal, merecerán pena ya sea como cómplices o instigadores."[35], aplicándose la pena complementaria de inhabilitación especial si, además, su participación consistió en dictaminar, certificar, etc. *"a sabiendas"* -dolo directo- de que con ello facilitaba la evasión fiscal del contribuyente obligado, o bien, de cualquiera de los otros delitos fiscales, previsionales o comunes previstos en la ley.

[34] Catania, Alejandro, ob. cit. pág. 229.

Finalmente, cuadra señalar que se trata de una participación cualificada en la medida que sólo podría dictaminar, certificar, etc. actos jurídicos, balances o estados contables quien cuenta con una profesión inherente a tales tareas. En este sentido, la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, en la causa "Krochik, Sebastián y otros s/ recurso de casación", sentencia del 7/12/09, dicho tribunal señaló que de la norma *sub examine* *"(…) se extrae que ciertas formas de participación en los delitos definidos en la ley, consistentes en actos específicos –emitir dictámenes, informar, dar fe, autorizar o certificar actos jurídicos, o balances o estados contables, o documentación- requieren ciertas calidades de los partícipes…"*, existiendo *"actos de cooperación que no están comprendidos en la enumeración, y otros de cooperación, realizados por las personas competentes para realizar esos actos específicos, que acarrean junto con la pena general de participación, la pena conjunta de inhabilitación."*[36]

Consecuentemente, las reglas generales sobre participación previstas en el Código Penal deberán complementarse con las exigencias que se derivan de la ley especial en trato respecto a los cooperantes cualificados.

---

[35] Robiglio, Carolina, ob. cit. pág. 285.

[36] Del voto del Dr. García, Luis M. Al fundar su decisión el magistrado brinda precisión sobre las características de la participación primaria de los contadores públicos. En efecto, tras describir las tareas realizadas por el profesional, convalidó la decisión del tribunal *a quo* en cuanto sostuvo que "(…) los trabajos contables que realizó B., lo colocan realizando un especial aporte técnico, exclusivamente para facilitar la comisión del delito previsto en el art. 1 de la ley penal Tributaria, por lo que según la norma le corresponde las penas por su participación criminal en esos hechos, más la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena. Por cierto existe una interacción o interdependencia entre el delito de evasión simple y las prescripciones de esta norma, que permite aplicarla como norma de punibilidad complementaria."

## VII. CONCLUSIONES FINALES.

Como corolario de todo lo expuesto puede concluirse que:

7.1. El obligado al que hace referencia el elemento normativo extrapenal del delito de evasión fiscal es el contribuyente directo del gravamen, y a su vez, por la extensión de autoría que proyecta la "cláusula de actuar en lugar del otro", también podrían asumir la cualificación requerida en el tipo penal los responsables por deuda ajena descritos taxativamente en el artículo 13 del Régimen Penal Tributario.

7.2. El resto de los responsables por deuda ajena no mencionados en el precitado artículo 13, sólo podrían recibir la calificación de partícipes del delito cometido por los sujetos cualificados, participación que se rige por las reglas generales previstas en los artículos 45 y concordantes del Código Penal.

7.3. De lo anterior deriva -y a su vez confirma- que el fraude fiscal –desde el punto de vista de la autoría y la participación- es un delito especial, porque requiere una cualificación específica en su autor: ser un obligado en los términos señalados *supra*, o en su defecto, ser uno de los sujetos taxativamente tipificados en el artículo 13 del Régimen Penal Tributario, sobre los que opera la extensión de autoría que deriva de la cláusula de actuar en lugar del otro allí prevista.