

## RESPONSABILIDAD PENAL DEL ASESOR DE EMPRESA

JUAN MARÍA RODRÍGUEZ ESTÉVEZ\*

*Fecha de entrada: 21/09/2010.*  
*Fecha de publicación: 28/09/2010.*

**Resumen:** El presente trabajo tiene por finalidad abordar los principales problemas jurídico-penales que se plantean en el ámbito de actuación de profesionales independientes que intervienen en la práctica empresaria, y los estándares normativos de imputación empleados al momento de enjuiciar su comportamiento.

### ***I. Fundamentos: la responsabilidad del participe en derecho penal empresario y los principios penales***

Un estudio sobre los criterios de atribución de responsabilidad penal de los directivos de empresa no puede dejar de tratar cuestiones vinculadas a la responsabilidad penal de los profesionales que aparecen interviniendo en la práctica corporativa.

Desde una perspectiva *ius filosófica*, el problema de la participación criminal no resulta menos trascendente, por referirse intrínsecamente a la cuestión relativa a la propia responsabilidad por el comportamiento delictivo. En definitiva, se trata de preguntarnos acerca del fundamento por el cual le atribuimos a una persona responsabilidad penal por aquello que otro ha realizado de modo directo.

En un trabajo como el nuestro, los comportamientos de quien presta asesoramiento jurídico-económico pueden ser contemplados por la imputación penal desde una perspectiva bifronte: por un lado, desde el punto de vista de su repercusión sobre la exclusión o atenuación de la responsabilidad del asesorado (posible error de prohibición); mientras que por otra parte, desde la perspectiva de la fundamentación de la propia responsabilidad de quien presta el asesoramiento.

Es decir, como causa de exclusión o cobertura del directivo de empresa, o como supuestos de colaboración y participación junto a la responsabilidad penal del directivo. Centraremos nuestro análisis, en esta ocasión, en esta segunda problemática.

Sin perjuicio de ello, resulta interesante señalar que lo relativo a los alcances del asesoramiento profesional como supuesto de causa de justificación del directivo de empresa, presenta ribetes interesantes, no siempre con consecuencias favorables para el empresario.

En España, el Tribunal Supremo se ha inclinado en destacar que un profano puede hallarse en un error de prohibición invencible (o, en todo caso, vencible) si ha realizado una conducta antijurídica siguiendo los consejos errados de un experto en Derecho.

---

\* Master en Derecho Penal y Ciencias Penales por la Universidad Pompeu Fabra y Barcelona. Profesor de Derecho Penal Empresario de la Universidad Austral. Titular del Estudio Rodríguez Estévez.

No obstante ello, en instancias inferiores, los tribunales españoles, en delitos como los fiscales, se han inclinado por señalar que la presencia de asesores, paradójicamente, constituye un indicio de la existencia de dolo, y por ende de conocimiento de la antijuricidad en el asesorado<sup>1</sup>.

Ahora bien, volviendo al grupo de casos que nos interesa en este trabajo, si el núcleo de la participación se trata de entender al delito como un único riesgo en el cual partícipe y autor intervienen, y si el delito es la realización evitable de tipos penales, el planteo puede reconducirse a establecer si el partícipe es competente por el delito cometido.

Desde esta perspectiva, resulta empíricamente comprobable que la mayoría de comportamientos pueden ser empleados para la posterior comisión de un delito. Como regla general, podemos afirmar que no existe el deber jurídico de velar por que nadie desvíe la propia conducta hacia la comisión de un delito.

Por el contrario, entendida la fundamentación de la participación criminal como una participación en un único riesgo, la intervención punible en un delito debería presuponer que la conducta del partícipe no pueda distanciarse del proyecto delictivo del autor. Esto es, que pueda contemplarse como parte integrante del delito llevado a cabo por éste.

En definitiva, el planteo de fondo pasa por responder a la pregunta acerca de cuándo una conducta de cooperación tiene significado delictivo.

Entonces, el problema central de la participación criminal empresaria, que he dado en llamar la responsabilidad penal en el ámbito de la periferia de los directivos de empresas, trata de responder a la pregunta de bajo qué presupuestos un Estado Constitucional de Derecho está legitimado para aplicar una sanción penal a un profesional que ha intervenido con un aporte propio y característico de su rol en una práctica empresaria, en cuyo ámbito, se determinó con posterioridad, la configuración de un delito.

En palabras del profesor *JAKOBS*, el núcleo del problema podría ser reconducido del siguiente modo: *¿en qué supuestos, quien origina un curso causal dañoso ya no puede distanciarse de las consecuencias?* Como puede apreciarse, la discusión acerca de los límites de la responsabilidad del partícipe constituye uno de los temas centrales del Derecho penal.

Sobre este punto, lo relativo al título de imputación penal sobre el cual se estructurará la responsabilidad del partícipe dependerá, en gran medida, de determinar en el caso concreto si estamos en presencia de un delito especial propio, o por el contrario, si nos encontramos ante un tipo legal común.

En el ámbito tributario, por ejemplo, si bien la opinión mayoritaria niega la posibilidad que los denominados *extranei* (por ejemplo, asesores fiscales) sean autores del delito, legitiman que puedan ser partícipes y, en particular, cooperadores necesarios. Para ello, se señala que la infracción del deber tributario cometida por el *intraneus* también la es imputable al *extraneus*

---

<sup>1</sup> Jesús María *SILVA SÁNCHEZ*, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Atelier, Barcelona, 2005, nota 91, pág. 79.

<sup>2</sup> Günther *JAKOBS*, *Derecho Penal*, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 844.

que colabora con él, percibiendo en esta postura una clara fundamentación de la responsabilidad penal en una “*unidad del título de imputación*”<sup>3</sup>.

Al respecto, suele afirmarse que si bien es cierto que sobre los extraños no mencionados en las cláusulas de actuación en nombre de otro no pesan los deberes específicos que obligan a los autores de estos delitos (sujetos sí enumerados en dichas cláusulas legales), de todos modos, también los primeros aparecen sujetos al deber general de no fomentar hechos que presentan caracteres delictivos. Incluso, podría agregarse para fundamentar tal perspectiva de análisis, que los asesores revisten en cierta medida un rol especial que los convierte en garantes de los bienes jurídicos que aparecen en el ámbito de su esfera de organización y competencia.

Otro punto clave de este análisis pasará por establecer criterios razonables y practicables que permitan distinguir, en las diversas constelaciones de casos verificables, los espacios entre los denominados comportamientos sociales adecuados o estándares, y los supuestos de puesta en marcha de riesgos socialmente desaprobados, con la consecuente afectación normativa de la vigencia de la norma que regula un ámbito de protección determinado.

Así, la problemática de la participación penal a través de los denominados comportamientos neutrales, no resulta ser una simple distinción de índole académica, sino que trasluce una gran importancia práctica en los diversos sistemas jurídicos que diferencian entre autoría y participación. En el ámbito especial que nos ocupa, la problemática afecta a los límites mismos de la actividad permitida de grupos enteros de profesiones, con especial impacto en el ámbito del Derecho penal empresario.

En este esquema, el problema central será determinar los presupuestos bajo los cuales un comportamiento que, aisladamente analizado se encuentra permitido, se convierte luego en una aportación prohibida a un hecho punible posterior.

Ahora bien, al centrarnos en este tema, como bien señala *KINDHÄUSER*, queda de lado el problema especial del garante con función de protección, quien debe hacer y omitir todo para proteger el bien que se le ha confiado, pues éste debe ser clasificado, en todo caso, como autor<sup>4</sup>. De allí la importancia de tratar ese grupo de casos en materia penal empresaria en el ámbito de la responsabilidad penal en comisión por omisión.

Como todo tema trascendente de la dogmática penal, el tratamiento de las constelaciones de casos penalmente relevantes de actuación de profesionales en la esfera de la participación penal empresaria, no puede ser analizada sino a partir de los fundamentos constitucionales del Derecho penal; máxime, si por las consecuencias que los tipos penales particulares, nos encontramos ante el denominado núcleo duro del Derecho penal de primer velocidad<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> En España esta es la opinión de *BOLDOVA PASAMAR*, *La comunicabilidad de las circunstancias y la participación delictiva*, Madrid, 1995, pág. 253.

<sup>4</sup> Al respecto puede verse, Urs *KINDHÄUSER*, “*Complicidad mediante el actuar profesional*”, traducción de Nuria Pastor Muñoz, ponencia brindada en la Universidad Austral en el marco del Programa Internacional de Actualización Penal, en el mes de octubre 2006.

<sup>5</sup> Por Derecho penal de primer velocidad nos referimos a aquellos supuestos típicos cuya infracción se encuentra prevista con pena privativa de la libertad, siguiendo el esquema de Jesús María *SILVA SANCHEZ* en “*La expansión del derecho penal. Aspectos de política criminal en las sociedades postindustriales*”, Civitas, Madrid, 1999.

En este sentido, al abordar lo relativo a los criterios de atribución de responsabilidad penal para el partícipe profesional, nos hemos centrado en las prestaciones que nos permitirán enmarcar en nuestro análisis, dos principios derivados del derecho penal: el principio de legalidad y el de culpabilidad<sup>6</sup>.

Por otra parte, y en relación con la práctica profesional, será clave dilucidar los criterios empleados por los tribunales al momento de enjuiciar los comportamientos profesionales de quienes aparecen vinculados a una práctica empresaria en cuyo ámbito se comprobó la comisión de un delito. Mientras que por otro lado, se trata, más allá del invalorable aporte de la dogmática extranjera, de establecer cual es el esquema configurado por nuestro Legislador, a los fines de no desvirtuar nuestro propio sistema jurídico.

Nuestro objetivo es aplicar sistemáticamente diversas cuestiones de la dogmática penal relativas al ámbito que nos ocupa. Sin embargo, entendemos que la priorización de la coherencia intrasistémica no debe prevalecer sobre las soluciones justas y razonables.

En este sentido, la tesis de *ROBLES PLANAS*, que luego analizaremos, por la cual el *extraneus* nunca puede ser alcanzado por responsabilidad penal ya que no es el destinatario del deber jurídico original, si bien presenta una total coherencia en el ámbito de los delitos de infracción de un deber, su proyección presenta cierta injusticia, si se quiere en términos *ius naturalistas*, que la tornan impracticable.

Así, siempre hemos priorizado entonces, dar respuestas razonables a los diversos planteos, en lugar de forzar estructuras de razonamiento sistemático a los fines de mantener una coherencia absoluta que sacrifique el criterio de razonabilidad que inspira la teoría de imputación de responsabilidad penal.

## ***II. Prestaciones del principio de legalidad***

El principio de legalidad cuenta con dos principales perspectivas de análisis. Una formal, y otra estrictamente material.

En relación a la formal, ella viene fundamentada por la cláusula constitucional prevista por el Art. 18 de la Constitución Nacional.

En la medida en que “*nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso*”, se consagra la necesidad que sea el órgano legislativo quien regule expresamente los comportamientos a los cuales le asigna una consecuencia jurídico penal.

Esta perspectiva de la legalidad formal en el ámbito de la autoría y participación en la esfera penal empresaria, es especialmente trascendente en lo relativo al ámbito de la cláusula de actuación en lugar de otro.

---

<sup>6</sup> Sobre el fundamento y alcance de estos principios puede consultarse de Guillermo *YACOBUCCI*, *El sentido de los principios penales*, Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2002, sobre el cual se han estructurado estas reflexiones.

Esta cláusula, que transfiere las cualidades propias del autor a quien actúa en su nombre, viene a salvar el principio de legalidad en materia de autoría en el ámbito de los delitos prioritariamente cometidos en el marco empresarial. Sin embargo, como es sabido, no todo se reduce a la legalidad formal.

En esta cuestión, el Art. 19 de la Constitución Nacional, en su primer párrafo viene a configurar aquello que se ha dado en llamar legitimidad del tipo penal, es decir: sólo aquellos comportamientos que superan el estándar constitucional previsto en la primer parte del Art. 19 de la CN, pueden ser considerados destinatarios de una tipicidad penal. Tan es así, que quedan fuera del ámbito del derecho penal las meras inmoralidades y las contravenciones.

Este enfoque no escapa al ámbito penal empresarial. En este sentido, resulta elocuente traer a colación su implementación para el régimen penal tributario, en donde se ha señalado que no todo supuesto de defraudación fiscal constituye necesariamente un ardid relevante a los fines de la determinación de un caso de evasión impositiva.

Consecuentemente, se ha señalado que puede distinguirse legítimamente entre modalidades de ardid que ingresan en el ámbito de la legislación penal tributaria, por una parte; y supuestos de ardid que permanecen en la esfera contravencional (propios del régimen administrativo de la Ley 11.683), por otra parte.

Al respecto, resulta interesante el criterio elaborado por el juez *BONZÓN* en el caso *EUREKIAN*, donde señaló que *“el tipo genérico de elusión fiscal es el previsto como infracción por los artículos 46 y 47 inciso e) de la ley 11.683 (t.o. 1998), que se aplica en el caso de que el ardid o engaño empleado por el sujeto activo es fácilmente detectable ya sea por lo burdo de la maniobra o debido a la rutinaria y normal diligencia del sujeto pasivo en el desarrollo de sus facultades de control”*<sup>7</sup>.

En este sentido, un estándar normativo apto para deslindar el ámbito infraccional del estrictamente penal en el ámbito tributario, viene dado por determinar si la conducta imputada ilícita es de tal gravedad que comprometa seriamente el control fiscal al exigir un esfuerzo fuera de lo normal para detectarlo. Por el contrario, si la conducta desarrollada es fácilmente detectable mediante el rutinario pero adecuado control, debe ser encuadrada como infraccional.

En efecto, y con pleno impacto en la responsabilidad penal de los contadores y asesores tributarios, entiendo, sobre este punto, que existe una clara distinción cualitativa entre las infracciones previstas por los Art. 45, 46 y 47 de la ley 11.683 (régimen administrativo sancionador) y el régimen penal tributario, distinción ésta, que excede el marco estrictamente cuantitativo de las condiciones objetivas de punibilidad de éste último.

Ello no sólo por aplicación del principio de legalidad (el cual nos indica que estamos en presencia de un concurso aparente de leyes); sino también en virtud de los postulados del principio de intervención mínima y proporcionalidad del *ius puniendi* del Estado.

---

<sup>7</sup> Conf. voto del juez Bonzón *RAFART* in re *“Incidente de apelación del auto de procesamiento y prisión preventiva dispuesta en orden a Eduardo Eurnekian en causa 1861/2001”*, resuelta el 06/08/03, del registro de la Sala A de la CNac.A.Penal.Econ.

Es en este marco de relaciones entre medios y fines de la política criminal, donde señala *YACOBUCCI* que se encuentran en su configuración material los principios de última ratio, subsidiariedad, intervención mínima, etc., pues ellos son “*el resultado de evaluar la conveniencia de restringir libertades o autonomías mediante el derecho penal en procura de resultados necesarios para el bienestar público*”<sup>8</sup>.

Es decir, la intervención penal viene justificada constitucionalmente por la inexistencia, dentro de las circunstancias del caso, de otra medida de menor afectación particular<sup>9</sup>.

Así, con razón afirma *GARCIA CAVERO*, que una infracción administrativa puede defraudar también ciertas expectativas de conducta, pero habrá que determinar si la importancia de la defraudación justifica utilizar criterios cualitativamente similares al Derecho penal para imputar tal defraudación a una persona.

Ambos ordenamientos apuntan a reestabilizar una expectativa defraudada, pero la forma de llevarla a cabo se muestra claramente distinta, por tratarse de defraudaciones de expectativas de distinta relevancia social.

Las normas administrativas aseguran expectativas referidas al funcionamiento global de un sector del tráfico social y tiene como única finalidad que estos sectores no colapsen, lo cual, por otra parte, le permite también utilizar mecanismos cognitivos de reestabilización<sup>10</sup>.

En este sentido, superado el principio de legalidad material, y retomando la perspectiva de la legalidad formal, en el ámbito de la autoría en materia penal empresaria, la misma se instala necesariamente en el área de los delitos especiales, donde los deberes especiales propios constituyen infracciones de un deber, siguiendo la clasificación ya tradicional de *ROXÍN*.

En este contexto, la CSJN en el caso *LAMBRUSHI*, voto del Juez *PETRACCHI*, claramente asumió la noción de infracción de un deber en el ámbito de la autoría de los delitos tributarios<sup>11</sup>.

A esta altura, estamos en condiciones de afirmar una primer conclusión: los profesionales asesores en materia empresaria, al no estar alcanzados por la cláusula de actuación en nombre de otro, no podrán ser considerados autores del delito especial al cual se hace referencia y, serán, a lo sumo, alcanzados por las reglas de la participación.

Ello significa, que se descarta de entrada la posibilidad que los contadores pueden ser considerados autores de un delito penal tributario.

Segunda cuestión: el intérprete deberá centrarse en dos cuestiones fundamentales no siempre del todo claras ni razonablemente resueltas: a) determinar el grado de participación (necesaria o secundaria); b) diseñar límites razonables y practicables de la participación, evitando incurrir en supuestos de prohibición de regreso.

---

<sup>8</sup> Guillermo *YACOBUCCI*, *El sentido...*, pág. 340.

<sup>9</sup> La CSJN ha otorgado jerarquía constitucional al principio de “*última ratio*” en Fallos 314:439.

<sup>10</sup> Conf. Percy *GARCIA CAVERO*, *Derecho Penal Económico, Parte General*, Ara Editores, Universidad de Piura, 2003, pág. 71.

<sup>11</sup> CSJN, 31/10/97, LL, t. 1998-B, p. 817.

En palabras del Profesor *SILVA SANCHEZ* “*se trata de determinar si el asesor no es partícipe nunca, si lo es siempre que el asesorado comete un delito valiéndose de la información proporcionada por aquél, o si debe procederse a adoptar posturas distintivas de diverso signo*”<sup>12</sup>.

En este sentido, ciertas reglas del derecho penal común pueden enriquecer los planteos propios del ámbito penal corporativo, por ejemplo, en el ámbito del tipo subjetivo.

Al respecto, no deja de ser significativo traer a colación el Art. 189 bis, segundo párrafo del CP, el cual asigna la misma pena del delito principal “*al que sabiendo o debiendo saber que contribuye a la comisión de delitos contra la seguridad común, o destinados a causar daños en las máquinas o en la elaboración de productos, y en instrucciones para la reparación de sustancias o materiales mencionados en el párrafo anterior*”.

Es decir, aquí la responsabilidad penal se configura prioritariamente en base al conocimiento, esto significa que el partícipe que contribuye a los delitos mencionados sabiendo (conocimiento real) o debiendo saber (conocimiento que le es imputable al partícipe), resulta responsable. La responsabilidad penal del partícipe viene configurada por un conocimiento imputable al sujeto como mandato legal de actuación.

### ***III. Los aportes del principio de culpabilidad***

Se debe a este principio, base del Estado Constitucional de Derecho, el poner de manifiesto que no alcanza la mera ley para justificar el ejercicio del poder, sino que la legalidad material da paso al principio de culpabilidad, el cual visiblemente se aprecia a través de dos postulados imperativos: a) el estado de inocencia; y b) la personalidad de la pena.

A su vez, desde una perspectiva axiológica, los valores que configuran el principio o estado de culpabilidad, y que lo terminan de hacer operativo en el campo de la imputación, son los principios de subjetividad y de personalidad.

Por el primero de ellos, queda desterrado del sistema penal un sistema de responsabilidad objetiva. Mientras que por imperio del postulado de la personalidad de la pena, se llega a la conclusión de que cada uno debe responder por sus propios actos.

Es decir, en el plano de la subjetividad se requiere, por lo menos, conforme jurisprudencia de nuestro más alto Tribunal, el estándar de culpa para atribuir un reproche penal. Dicho reproche penal viene integrado por el poder, el conocer, la evitabilidad y la motivación. Quedando entonces, fuera del ámbito de la subjetividad, la fatalidad, ciertas ignorancias y el azar.

Así, en el ámbito de la actuación en nombre de otro, por ejemplo, con plena incidencia en los criterios de atribución de responsabilidad penal para el partícipe, pueden aplicarse estos principios: a) el partícipe debe responder por sus propios actos, esto es, por su propia responsabilidad penal como partícipe. El mismo no responde por hechos de propia

---

<sup>12</sup> Jesús María *SILVA SÁNCHEZ*, *El nuevo escenario...* pág. 83.

responsabilidad penal del autor principal; b) el partícipe debe conocer que su aporte será utilizado por el autor principal en la comisión del delito.

No obstante ello, existe otro estándar de imputación, por el cual, en palabras de *ROBLES PLANAS*, “sólo quien asume una posición en la que el Derecho le considera sujeto especialmente idóneo para evitar que otros cometan delitos, puede responder por intervenir en el delito que eventualmente se cometa”<sup>13</sup>.

Este enfoque de imputación viene de la mano de la noción de garante en estricta vinculación con la imputación en comisión por omisión. Así, no impedir un delito ajeno no dará lugar, por sí solo, a una participación en comisión por omisión, sino que ello tan sólo ocurrirá cuando el omitente haya adquirido el compromiso de contener un riesgo de intervención en delitos ajenos. Es decir, en palabras del profesor *SILVA SANCHEZ*, el actuar a modo de barrera de contención de riesgos determinados<sup>14</sup>.

Por otra parte, resulta claro también destacar que existen ámbitos en los cuales no existen deberes especiales (delitos comunes o si se prefiere, con fundamento en el esquema de imputación de los delitos de dominio). En estos ámbitos, propone *ROBLES* que el castigo de la complicidad debe ser muy restrictivo: “sólo cuando se realiza una conducta inequívoca de adaptación o acoplamiento al hecho que va a ser cometido podrá hablarse de complicidad”<sup>15</sup>.

Así, establece, en clara contraposición a un criterio de imputación eminentemente subjetiva, característico del esquema dogmático de *ROXIN*, que para saber cuándo se da una conducta de adaptación habrá que tener en cuenta el contexto. En especial, habrá que atender a datos objetivos como puntos de apoyo para interpretar el sentido de la acción.

Volviendo a la incidencia del principio de culpabilidad en el actuar por otro, puede mencionarse como una exigencia normativa a fin de su resguardo, el baremo legal de exigencia de “intervención en el hecho”, contenido en la mayoría de las cláusulas de actuación en nombre de otro que encontramos en nuestra legislación penal empresaria.

Esto significa, en el plano de la imputación penal, que la cláusula de actuación en lugar de otro transfiere la legalidad de la calidad especial de autoría, más no la culpabilidad.

Señalados entonces los principios sobre los cuales se fundamenta el estudio de la responsabilidad penal de los partícipes en el ámbito penal empresarial, esto es, el principio de legalidad y el principio de culpabilidad, corresponde ahora que analicemos el grupo de casos conflictivos a los fines de ir estableciendo conclusiones preliminares y proyecciones prácticas en el plano de su implementación e impacto, en la práctica profesional.

Veamos el caso penal tributario.

---

<sup>13</sup> Ricardo *ROBLES PLANAS*, *La participación en el delito: fundamento y límites*, Marcial Pons, Madrid, 2003, pág. 300.

<sup>14</sup> Conforme *SILVA SANCHEZ*, Jesús María, en “Casos de la Jurisprudencia penal con comentarios doctrinales”, Bosch, Barcelona, 1996, pág. 200.

<sup>15</sup> Ricardo *ROBLES PLANAS*, *La participación...*, pág. 315.

#### ***IV. ¿Es el contador garante del deber tributario del contribuyente? Discusión acerca de los fundamentos del título de imputación***

Los puntos de conexión entre el Derecho penal y la actividad de los profesionales que prestan tareas de asesoramiento en materia tributaria plantean una fuerte discusión en lo relativo a los límites entre el espacio de actividades socialmente adecuadas a un rol profesional, y la esfera de tipicidad penal propia de la participación criminal. Esta discusión se agudiza en los tipos tributarios agravados que prevén comportamientos que suelen conllevar el dictado de una prisión preventiva.

En España, por ejemplo, el tema también se encuentra en el primer plano del debate. Así, la propia Fiscalía Anticorrupción se ha referido expresamente a la presunta “contribución” prestada por despachos profesionales a la comisión de delitos económicos que exceden el marco de la mera opinión técnica<sup>16</sup>.

En este sentido, teniendo en cuenta las conclusiones que se han insinuado en los puntos anteriores, conviene ahora plantearnos si el contador reviste la condición de garante del deber jurídico de tributar al Fisco, asumido originaria y principalmente por el contribuyente, y en caso afirmativo, plantearnos cual es la fuente de dicho deber de garantía.

Esta circunstancia se vincula claramente con la concepción del injusto penal tributario como un supuesto típico de infracción de un deber.

Así, en el delito tributario solamente podrán ser autores penalmente responsables los sujetos enunciados en la cláusula de actuación en lugar de otro prevista en la legislación positiva vigente. Por el contrario, quienes no se encuentran mencionados en dicha cláusula de transferencia de legalidad, incurrirán, dado el caso, en posible responsabilidad penal, no ya como autores, sino como partícipe en el injusto tributario doloso ajeno.

Ahora bien, hemos visto que a la hora de concretar la imputación en el contador interviniente en la práctica penal tributaria fraudulenta, suele argumentarse, aunque no se lo mencione expresamente, que nos encontramos también, para el caso del profesional, con ciertos deberes u obligaciones asumidas que asimilan el juicio de imputación de éste, a un delito de infracción de un deber. Al respecto, es interesante analizar la discusión que se ha planteado en el ámbito judicial español.

Allí, se han rechazado, mayoritariamente, los fundamentos de imputación de responsabilidad penal del *extraneus* en el marco de los delitos de infracción de un deber, por considerarse que resulta ajeno al deber directo que recae prioritariamente en el contribuyente. En efecto, señala el Profesor SILVA SANCHEZ, que “*el principio de proporcionalidad obligaba a la imposición de una pena atenuada al extraneus cooperador necesario o inductor, pues éste – al no ser intraneus- no había infringido los deberes específicos que delimitan el injusto propio del delito especial*”<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Memoria correspondiente a los años 1998 y 1999, en la cual se denunciaba que profesionales del Derecho colaboraran con los delincuentes más allá de sus labores jurídicas de defensa o asesoramiento (conf. Jesús María SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario...*, nota 91, pág. 79.

<sup>17</sup> Jesús María SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario...*, pág. 55.

En esta línea se encuentra la STS de 12 de febrero de 1997, en la cual queda claro que el *extraneus*, para nuestro caso el contador, “*no infringe personalmente el deber específico que da materialmente contenido al tipo del delito especial propio, lo que reduce el contenido de la ilicitud*”.

Señaló en tal pronunciamiento el magistrado Enrique BACIGALUPO, que “*el partícipe `extraneus` en un delito especial propio debe ser condenado, de todos modos, con una pena atenuada respecto del autor `intraeus`. Ello se debe a que el primero no infringe personalmente el deber específico que da materialmente contenido al tipo del delito especial propio, lo que reduce el contenido de la ilicitud*”.

En el caso comentado, el Tribunal de instancia anterior había impuesto una misma pena a autor y partícipe sin efectuar matización alguna entre ambos, basándose solamente en la gravedad del hecho.

El Tribunal Supremo español aclaró que si bien no es imposible que autor y partícipe de un delito especial propio sean condenados a la misma pena, no es menos cierto que en el caso concreto “*no se han establecido las razones que permitirían afirmar una culpabilidad cuya magnitud justificaría que la pena del recurrente deba igualar a la del funcionario*”.

Concluyó, que “*cuando la ley dice que los colaboradores necesarios `se consideran autores` no quiere decir que son autores, sino que se los debe sancionar dentro del mismo marco penal, según su propia culpabilidad, como surge de los principios de la accesoriadad limitada*”.

Siguiendo esta postura, y trasladando estas consideraciones al ámbito penal tributario, el profesional asesor no infringiría el deber especial que constituye la esencia del tipo de autoría en materia fiscal, es decir, el deber de tributar al Fisco.

En efecto, para el caso concreto de la intervención del “*extranei*” en un delito de defraudación tributaria, la STS de 20 de mayo de 1996, ponente Enrique BACIGALUPO, lo aclara indicando que “*el partícipe no infringe el deber específico del autor y que, por tal razón, el partícipe puede ser condenado con una pena atenuada respecto del autor. La falta de infracción del deber especial del autor importa, por regla general, un menor contenido de la ilicitud del partícipe, pero no elimina su cooperación en la infracción del deber del autor en la lesión del bien jurídico*”.

Asimismo, y siempre en el ámbito particular de nuestro análisis, la STS de 15 de julio de 2002, ponente Andrés IBÁÑEZ, concluía que “*el delito de defraudación tributaria es un delito especial propio, lo que ha de llevar consigo que la sanción del extraneus por su participación resulte atenuada, en atención a que sobre él no pesa el deber específico cuyo cumplimiento se procura por la norma (...) tiene razón el recurrente al reclamar una discriminación favorable en el plano de la penalidad, puesto que, en efecto, se da una apreciable diferencia en la intensidad de la afectación del deber según que el sujeto infractor se encuentre o no directamente concernido por él; y, por coherencia, hay que distinguir entre los diversos coeficientes de ilicitud observables en la conducta de uno y otro*”.

Es decir, queda claro que en la visión de la jurisprudencia española, el injusto penal tributario es claramente un supuesto típico de infracción de un deber, tal como entendemos que lo entiende la jurisprudencia de nuestro país.

Desde esta perspectiva, en España, la STS de 15 de julio de 2002, a partir de la consideración de que el delito fiscal es un delito de infracción de un deber, ha venido optando por atenuar la pena de los *extranei* que intervienen en él.

Para esta posición, el delito tributario se define por la infracción del deber positivo del contribuyente de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, según una serie de principios que definen una institución (el “*mundo en común*” de la sociedad-comunidad)<sup>18</sup>.

Asumiendo como acertada esta concepción, en la cual coincidimos en el plano de la tipicidad objetiva del delito tributario, el problema central pasa por establecer si el asesor fiscal, que es quien asume ciertos deberes propios e inherentes a su profesión muy ligados a la actividad y deberes principales del obligado fiscal (principalmente en razón de los conocimientos especiales que posee y no le son atribuibles al contribuyente), puede ver estructurada su eventual imputación penal sobre la base de los delitos de infracción de un deber, y de ser así, determinar con qué alcance, límite y fundamento.

Para ello, entiendo, un primer paso clave será distinguir entre delitos especiales de dominio y delitos especiales consistentes en la infracción de un deber.

En este sentido, *GARCIA CAVERO* señala que para precisar el fundamento dogmático del actuar en lugar de otro y su alcance, resulta necesario diferenciar al interior de los delitos especiales, entre los delitos de dominio (delitos especiales en sentido amplio) y los delitos de infracción de un deber (delitos especiales en sentido estricto)<sup>19</sup>.

En el caso de los delitos de dominio, plantea el Profesor peruano, la idea fundamental en la regulación del instituto del actuar en lugar de otro se encuentra en la asunción de la posición especial del destinatario formal de la norma: cualquier persona puede entrar a dominar normativamente aspectos de la esfera de organización de un *intraneus* al tipo y responder penalmente, siendo sólo necesario el dominio normativo del *extraneus* sobre el ámbito de organización del *intraneus* que lesiona o pone en peligro la esfera de organización de terceros.

En los delitos de infracción de un deber, en la tesis de *GARCIA CAVERO*, la atribución de responsabilidad en el actuar en lugar de otro no se fundamenta en el dominio normativo sobre una esfera de organización ajena, sino en la traslación al *extraneus* de deberes positivos institucionales del *intraneus*, lo cual sucede normalmente mediante una relación de representación.

Tomando como válida esta clasificación, creo entender que los delitos tributarios son delitos especiales en sentido estricto, esto es, delitos de infracción de un deber en su total despliegue dogmático, en el cual, la relación de representación del *intraneus* por el actuante en lugar de otro, resulta clave.

---

<sup>18</sup> Conf. Jesús María *SILVA SÁNCHEZ*, *El nuevo escenario...*, pág.71.

<sup>19</sup> Percy *GARCÍA CAVERO*, *Derecho...*, pág.369.

El contador, me permito adelantar, no cuenta con esta relación de representación con el obligado a tributar (contribuyente), la cual es el fundamento para entender la responsabilidad del actuar en lugar de otro como un supuesto de responsabilidad penal por el hecho propio.

La clasificación de *GARCIA CAVERO* entre “*delitos especiales de dominio*” y “*delitos especiales consistentes en la infracción de un deber*”, resulta interesante en relación a la atenuación de la pena para el *extraneus*, puesto que si todos los delitos especiales fueran delitos de dominio (social), resultaría bastante más discutible que el *extraneus* coautor material, cooperador necesario o inductor, debiera recibir algún género de atenuación específica por el hecho de serlo<sup>20</sup>.

Ahora bien, los delitos especiales de infracción de un deber se caracterizan por la infracción de un deber de naturaleza institucional, al que sólo podría acceder luego un tercero en virtud de un mecanismo jurídico de transferencia de la posición de deber, o relación de representación. Así, por ejemplo para *ROBLES PLANAS*, el *extraneus* que favorece la lesión del deber institucional por parte del *intraneus* no “*participa*” en dicha infracción del deber institucional, sino que está infringiendo un deber distinto a aquél: un deber general de no perturbar, desde fuera, el buen funcionamiento de las instituciones. Este deber general, concluye, habría de ser necesariamente tipificado de modo expreso por el legislador, no siendo admisible su construcción dogmática mediante la integración de los preceptos de la Parte General con los tipos de infracción de un deber<sup>21</sup>.

La cuestión pasa entonces por establecer si los tipos delictivos de los delitos especiales pueden interpretarse exclusivamente, y en términos alternativos, como de dominio o de infracción de deber, o si, por el contrario, buena parte de los delitos calificados como de infracción de deber exigen además, de uno u otro modo, un elemento de dominio u organización trascendente a la pura vinculación institucional del sujeto. Para *SILVA SANCHEZ*, este último es el caso; y sólo ello permite que en algunos de los delitos especiales llamados de infracción de deber se plantee la cuestión de la participación entendida como “*intervención conjunta*”, organización común<sup>22</sup>.

En esta línea de razonamiento, y superando el esquema binario clásico de la estructura troncal de la dogmática penal (en el caso que nos ocupa delitos de dominio – delitos de infracción de un deber), el Prof. *SILVA SANCHEZ* plantea para el caso tributario, que el tipo delictivo se constituye por “*la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio. En ese sentido sería uno de los delitos especiales en los que, a la organización, se le suma efectivamente la infracción de un deber institucional, comprendiendo, por tanto, ambas dimensiones*”<sup>23</sup>.

Asumiendo esta concepción, el Profesor *SILVA SANCHEZ* llega de todos modos a una reducción de la penalidad para el partícipe *extranei*, aún cuando, o dominan la dimensión de organización del delito o contribuyen a ella, ya que no infringen el deber institucional tributario<sup>24</sup>. Los partícipes, entonces, siguiendo esta postura (aunque con distinto

---

20 Jesús María *SILVA SÁNCHEZ*, *El nuevo escenario...*, pág. 60.

21 Ricardo *ROBLES PLANAS*, *La participación en el delito...*, p. 243.

22 Jesús María *SILVA SÁNCHEZ*, *El nuevo escenario...*, pág. 69.

23 Jesús María *SILVA SÁNCHEZ*, *El nuevo escenario...*, pág.71.

24 Jesús María *SILVA SÁNCHEZ*, *El nuevo escenario...*, pág.71.

fundamento a la esbozada por el Tribunal Supremo Español) deben recibir una atenuación trascendente al marco penal típico del autor *intraneus*.

A los fines práctico-profesionales se llega a una misma solución, la cual pasa por permitir la atenuación de la pena que se impone al partícipe, en nuestro caso profesional en ciencias económicas, que por las razones ya señaladas no reviste la condición de autor penalmente responsable incluido en la cláusula de actuación en lugar de otro, y por ende, no es el destinatario del deber jurídico principal.

No obstante ello, en el ámbito de la participación del contador en el delito tributario del contribuyente, el tema parece ser más complejo que la asignación al delito tributario de un carácter mixto entre los delitos de infracción de un deber y de dominio.

Creo entender, que el problema de fondo pasa por establecer, con cierto grado de certeza y previsibilidad, si el contador reviste las condiciones de garante del deber fundamental de tributar que está en cabeza del autor del delito, es decir, el contribuyente. Hasta donde alcanzo a comprender, de este modo avanzamos sobre la discusión central que no es otra que definir si el contador, al participar en el injusto tributario, infringe un deber tributario propio del contribuyente.

No se discute que el delito tributario, como todo delito de infracción de un deber, conlleva cierta organización mínima, propia de la espera de libertad del titular del deber del que se trate. No obstante ello, el tema pasa por el fundamento propio de la normativa penal tributaria.

Así, en el caso penal tributario, el núcleo de imputación radica, creo entender, en el deber delegado por parte del Estado al contribuyente en la autoliquidación del tributo. Este deber, salvo casos excepcionales de profesionales en ciencias económicas que también revistan la condición de representante institucional del *intraneus*, difícilmente sean garantes de la recaudación del Estado por parte del empresario. Una concepción distinta, lesionaría el propio principio de culpabilidad y la racionalidad misma de la imputación penal.

Es decir, habrá que determinar en cada caso concreto el nivel de injerencia del contador en la práctica tributaria delictiva, a los fines de determinar si realmente este profesional ha cometido un acto de participación en el delito tributario con pleno dominio de la organización.

Veamos que significa esto. Avanzando un poco más, nos permitimos plantear la posibilidad de dos niveles de participación en los delitos de infracción de un deber: infracción de un deber con dominio, e infracción de un deber sin dominio.

Claramente, el contador que participa en una práctica tributaria podría infringir un delito de infracción de un deber propio de su rol normativo, por afectar, si se quiere, la institución de la recaudación pública delegada por el Estado en la empresa. Así, descontado que el profesional en ciencias económicas es portador de un rol normativo social que genera legítimas expectativas de comportamiento adecuados a tal rol, la infracción de los estándares profesionales de ese mismo rol, pueden ser consideradas, en principio, fundamento

suficientes para estructurar la imputación del profesional sobre la base de los delitos de infracción de un deber.

Ahora bien, resulta importante no identificar el incumplimiento del rol de profesional en ciencias económicas (bajo las diversas modalidades posibles) con el incumplimiento de un deber tributario para con la Administración, que el contador no detenta y pertenece sólo al contribuyente

Ese mero incumplimiento del rol profesional, cuando el contador no cuenta con el título de representación del obligado tributario, mal puede trasladarse, a modo de juicio de imputación propio de los delitos de infracción de un deber en ese ámbito, para el profesional que infringió su rol especial.

Solo en casos muy excepcionales en los cuales no exista esta relación de representación del profesional con el destinatario del deber legal, la imputación a título de infracción de un deber, propia del contribuyente, podrá trasladarse al profesional en ciencias económicas, cuando éste, por ejemplo, además de infringir el deber propio de su rol, cuente con un dominio de la estructura empresaria que le permita de alguna manera prediseñar la evasión tributaria cometida, definiendo el principio y fin de delito. Estos serán los grupos de casos de delitos de infracción de un deber con dominio, que exceden al mero profesional certificante, por poner un ejemplo, de un estado contable.

En este sentido, señala *GARCIA CAVERO*, que en los delitos de infracción de un deber “*la atribución de responsabilidad en el actuar en lugar de otro no se fundamenta en el dominio normativo sobre una esfera de organización ajena, sino en la traslación al extraneus de deberes positivos institucionales del intraneus, lo cual sucede normalmente mediante una relación de representación*”<sup>25</sup>. En el caso que nos ocupa, el contador no se encuentra vinculado con esta relación o título de representación del verdadero obligado fiscal (persona de existencia ideal), con lo cual mal puede ser destinatario del deber que a ésta se le impone social y normativamente.

Como conclusión entonces, podemos señalar que el contador no reviste la calidad de garante, bajo ningún aspecto, del deber tributario del contribuyente. Ahora bien, el contador sí puede infringir deberes propios de su actividad, pero esto no significa que tenga, solamente por ello, una participación por infracción de un deber de garantía de evitar la lesión al bien jurídico recaudación por parte del contribuyente, verdadero e indelegable destinatario del deber tributario.

Solo en casos muy excepcionales, en los que el contador además de la infracción de su deber profesional, tenga un dominio social típico de la práctica tributaria delictiva, la imputación podrá fundamentarse en la dogmática de los delitos de infracción de un deber con dominio.

En definitiva, el asesor fiscal no se encuentra en una posición de garantía con respecto a las conductas que realiza el contribuyente, puesto, como se señalará, de lo contrario debería ser sancionado, a título personal, por no impedir conductas penalmente antijurídicas de su asesorado, lo cual parece un exceso.

---

<sup>25</sup> Percy *GARCÍA CAVERO*, *Derecho...*, pág.370.

### ***V. Actuación profesional y riesgo penal: en busca de criterios razonables de imputación para el partícipe***

Si se parte de una interpretación amplia del concepto de ayuda, puede llegar a considerarse objetivamente constitutivo de participación cualquier comportamiento que facilite, intensifique o posibilite el menoscabo del bien jurídico mediante el hecho principal.

Así, nuestro Código Penal en su Art. 45 al regular y describir el concepto de autor penalmente responsable, incorpora al denominado partícipe necesario como aquél que presta al autor o autores “*un auxilio o cooperación*” sin los cuales no habría podido cometerse el delito. Estableciendo, a renglón seguido, que se le aplicará la misma pena que al autor.

Aquí, el Legislador se ha centrado en la calidad del aporte a los fines de caracterizar al partícipe necesario. Es decir, realizando una supresión mental hipotética del aporte del partícipe necesario, podríamos concluir, que sin éste, el delito del autor no podría cometerse. De allí, la decisión legal de equiparar cuantitativamente la escala penal entre partícipe necesario y autor del hecho.

Por otra parte, ahora con un criterio más amplio de ayuda y facilitación, el Art. 46 del Código Penal define al partícipe secundario como aquel o aquellos que “*cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho*”, previendo en este caso la reducción de la escala penal de un tercio a la mitad.

Aquí, esta cooperación de cualquier modo a la comisión del hecho, puede traer problemas en cuanto a presentar un aspecto muy amplio de facilitación. En este sentido, el principio de legalidad, que también debe regir en las normas de la parte general del Código Penal, obliga a una interpretación sistemática y razonable del mencionado tenor literal de ésta normativa, a los fines de evitar excesos en la punición del llamado partícipe o cooperador secundario.

Queda claro entonces, que el tenor literal de la ley penal admite un ámbito de aplicación amplio, de manera que resulta complejo justificar con los métodos habituales de interpretación las restricciones conceptuales, principalmente en el ámbito de las denominadas conductas neutrales.

Un punto esencial a la hora de analizar la responsabilidad penal de los asesores contables en el ámbito de la práctica tributaria, es el consejo profesional. Esto se patentiza, por ejemplo, en supuestos de reingeniería tributaria o financiera, los cuales suelen plantear la discusión entre supuestos de participación criminal, o por el contrario, comportamientos neutrales adecuados a pautas socialmente permitidas.

Al respecto, uno de los principales parámetros de interpretación es recurrir a la configuración objetiva del comportamiento del asesor para poder establecer si su aporte resulta neutral o, por el contrario, ha excedido dicho estándar normativo para convertirse en una “*reorganización*” de la pura relación profesional con un “*contenido de sentido delictivo*”<sup>26</sup>.

Para *ROBLES PLANAS*, lo distinto de un comportamiento neutral es que su contenido “*presenta la característica de que en todo momento y cualquier persona puede recurrir a*

---

<sup>26</sup> Conf. Jesús María *SILVA SÁNCHEZ*, El nuevo escenario..., pág. 90.

ellas”<sup>27</sup>. Así, la ejecución de una actividad estereotipada no es otra cosa que una prestación a disposición de cualquiera.

En este sentido, desde la perspectiva del autor uno puede plantearse con qué prestaciones éste puede contar sin más, en una organización de su vida de manera conforme a Derecho. Este es el punto decisivo por el cual los comportamientos cotidianos no tienen, en general, el carácter de complicidad.

Con este esquema, son conductas neutrales todo aquel favorecimiento causal del delito en cumplimiento de un rol social, las cuales, en principio, no pueden originar responsabilidad penal. Ahora bien, el tema central pasa por determinar, bajo qué presupuestos el favorecer mediante un comportamiento cotidiano la realización de un tipo de la parte especial debe considerarse un supuesto de participación penalmente relevante.

Para eso, es clave el criterio de relevancia del aporte para el ordenamiento jurídico, como la valoración del mismo por parte del sistema normativo en el caso concreto.

Así, por ejemplo, en el ámbito que nos interesa, la información jurídica descriptiva del ordenamiento positivo vigente no puede constituir participación reprochable. Ello, pues se trata de la concreción de un comportamiento acorde con las expectativas sociales en el ámbito profesional. Incluso, suele afirmarse la atipicidad del aporte aún cuando el asesor sospeche que quien consulta terminará cometiendo un injusto tributario. Siempre y cuando, claro esta, estemos dentro del ámbito estrictamente descriptivo.

Una información correcta que cualquiera puede obtener no es una prestación que incremente normativamente de manera inesperada la capacidad del autor para cometer un hecho punible. Esto, incluso más allá del eventual conocimiento del profesional acerca del destino de su dictamen u opinión.

Recurriendo a un ejemplo del derecho penal común, señala *KINDHÄUSER* que el hecho de saldar deudas a favor del autor sin que exista un vínculo directo con un determinado delito no puede verse como ayuda específica, aun cuando esté justificado suponer que ese dinero es la base financiera para una actuación delictiva posterior<sup>28</sup>.

Al respecto, señalaba *CORDOBA RODA*, que “*la actuación de asesoría fiscal en la medida en que equivale a explicar o aclarar una determinada situación o realidad y no a inducir o cooperar en un hecho no puede en modo alguno calificarse como participación en un delito*”<sup>29</sup>.

El consejo profesional, por otra parte, aunque sugiera o indique una determinada línea de acción que, luego podría desembocar en un delito tributario, difícilmente ingresaría en el concepto típico de instigación, el cual, conforme la pauta normativa del Art. 45 requiere el *determinar directamente* a otro a cometer el delito. No obstante, resultaría posible la eventual

---

<sup>27</sup> Ricardo *ROBLES PLANAS*, *La participación en el delito...*, pág.316.

<sup>28</sup> Urs *KINDHÄUSER*, “*Complicidad mediante...*”.

<sup>29</sup> *CÓRDOBA RODA*, “*La nueva Ley de delitos contra la Hacienda Pública: principios informadores de la reforma de 1985. El nuevo delito fiscal*”, en *I Jornadas Italo-españolas, “El nuevo Derecho penal económico: aspectos fiscales y laborales*”, Barcelona, 1986, pp. 9 y ss., 19.

responsabilidad penal a título de participación del profesional, principalmente, si luego el asesor interviene en la ejecución del consejo o dictamen.

Un supuesto conflictivo es lo relativo a los deberes de control de la documentación e información tributaria por parte del contador.

En este punto, ha señalado el Tribunal Supremo Español en su sentencia del 23 de abril de 1993, que *“no puede admitirse que una persona en su calidad de asesor fiscal y contable asuma como obligación personal la responsabilidad de que todo lo que él refleja en los libros y declaraciones efectuadas para las empresas en las que presta sus servicios, sean fiel reflejo de la realidad económica de la empresa, al no disponer directamente de la información necesaria para realizarlo; toda su actuación depende de la supervisión y conformidad de la persona a la que presta sus servicios y finalmente debe resaltarse que carece del dominio del acto que realiza, salvo en los supuestos de extralimitación o incumplimiento de las funciones encomendadas, únicos casos en que puede existir una responsabilidad personal frente a su cliente”*.

Con el estándar normativo manejado en este precedente, queda bien claro el límite de la responsabilidad penal del asesor tributario en el contralor de la documentación del contribuyente. Concretamente, por ejemplo, no aparece como razonablemente exigible al contador externo, la circularización a los proveedores del contribuyente sobre la efectiva realidad de prestación del servicio consignado, a los fines de evitar un aumento ilegítimo del crédito fiscal en el IVA.

Es decir, se trasluce aquí el principio de confianza, por el cual el contribuyente, toda vez que estamos en presencia de un delito de infracción de un deber, debe obrar con buena fe empresarial. Una interpretación en contrario terminaría configurando un supuesto de prohibición de regreso.

Sin embargo, en la jurisprudencia de nuestro país se han cargado las tintas en relación a los deberes extrapenales del contador. En este sentido, en el caso *SEGURIDAD Y CUSTODIA SRL30*, se integró la tipicidad de participación necesaria con la normativa extra-penal que regula la actividad de los profesionales en ciencias económicas, como un modo de traslucir que el ejercicio irresponsable de la profesión legitima el dolo eventual como presupuesto de participación en el delito fiscal del contribuyente.

Para ello, el tribunal hechó mano a las normativas que regulan el ámbito profesional, concretamente, el documento *“Funciones y Responsabilidades del Contador Público”*, emitido por Resolución Conjunta de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y de la Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas, en marzo de 2004, centrando el énfasis del reproche al profesional que omitió todo tipo de contralor sobre la documentación respaldatoria de los balances que luego aparece certificando, destacando que *“mediante un cotejo de aquella naturaleza se revelaría la falsedad de los gastos imputados”*.

En lo relativo a los estándares de rol profesional de los contadores, se señaló en el caso mencionado, que *“son obligaciones del auditor externo, entre otras: a) revisar*

---

30 CNac.A.PenalEcon., Sala B, 30/05/05.

*selectivamente la emisión de facturas; b) aplicar procedimientos con el fin de tratar de detectar engaños para ocultar, modificar, disimular o no revelar la real situación del ente; c) constatar que los elementos y datos utilizados en la preparación de las declaraciones juradas presentadas durante el ejercicio auditado son los que resultan de la información auditada; d) aplicar procedimiento para tratar de identificar si existen erogaciones (gastos) sin comprobantes, etc.”*

Si esta normativa extra penal tiene por finalidad prefiar una posición del contador como garante de la recaudación fiscal por parte del contribuyente, podrían legitimarse ciertos juicios de imputación para el profesional con fundamento en la omisión de realización de cursos causales salvadores o de evitabilidad de lesión del deber de tributar.

Esta postura parece excesiva. Las normas profesionales de regulación de ciertas actividades profesionales no son más que eso. Reglas, obligaciones dirigidas prioritariamente, tal como la *lex artis*, a resguardar ciertos resultados lesivos, prioritariamente en el ámbito del delito culposo. La mera infracción de normas profesionales, no puede, sin más, configurar un supuesto de participación típico, accesorio del delito principal tributario. Máxime, que incluso se vería afectado el mismo principio de legalidad penal, toda vez que estas normativas, que luego terminan integrando una participación penal dolosa, no revisten siquiera, carácter legal.

En otro orden de ideas, en cuanto a las exigencias del tipo subjetivo de participación del profesional asesor, se debería determinar si se debe acreditar que aquél obró con dolo directo (conocimiento seguro o casi seguro) o, por el contrario, sólo con dolo eventual de estar favoreciendo la realización de un delito.

Entre los argumentos principales para aceptar la posibilidad de participación con dolo eventual, suele señalarse que la actuación con conciencia de probabilidad de un hecho antijurídico no se corresponde con un ejercicio concienzudo de la profesión. El problema de este enfoque, entiendo, radica en que no resulta del todo claro que el infringir normas que regulan una profesión determinada, la contable en nuestro caso, implique, por ello, participar en un delito ajeno de evasión fiscal. En lo personal, como luego se verá, tengo mis serías dudas.

Si el asesor obra imprudentemente o con dolo eventual, para *ROXIN*, el análisis objetivo del aporte debe ceder y se modifica el objeto del juicio de imputación: cuando existe imprudencia o dolo eventual la mirada se centra en las intenciones (reconocibles) del autor. El significado delictivo se presume cuando la acción del autor es más o menos evidente.

Así, se han elaborado teorías que hacen depender el nivel de responsabilidad del partícipe, principalmente por criterios subjetivos. En esta línea, la jurisprudencia alemana recientemente ha tomado la tesis de *ROXIN* por la cual no hay responsabilidad penal del partícipe que no sabe que su aporte será utilizado para la comisión de un delito, operando así una restricción de la complicidad punible mediante una restricción del elemento cognitivo del dolo.

Para *ROXIN*, la acción de ayuda del cómplice debe constituir un injusto propio cuando el comportamiento de ayuda presenta un “*sentido delictivo inequívoco*”. En ese esquema de pensamiento, tal sentido delictivo existe cuando la prestación en cuestión solamente tenga

valor para el autor desde la perspectiva del hecho punible planeado y, además, quien lleva a cabo la aportación conozca este extremo.

En este esquema, es coherente la limitación de *ROXIN* a la participación en casos de dolo eventual de quien presta el aporte, cuando quien ayuda no tiene conocimiento positivo del hecho planeado y solamente cuenta con que su aportación sea utilizada para un hecho, salvo que el riesgo conocido de un comportamiento punible cometido por el ayudado sea tan elevado que quien ayuda, con su aportación, deja que se le atribuya el favorecimiento de un autor reconociblemente dispuesto a cometer el hecho<sup>31</sup>.

Se ve claramente aquí la incidencia de los aportes de la imputación objetiva al ámbito de la participación. En estos casos de limitaciones por supuestos de participación con dolo eventual, el principio de confianza, en la medida en que el ayudado no esté reconociblemente dispuesto a cometer el hecho, operaría como un eximente de responsabilidad de quien realiza la prestación.

Ahora bien, este planteo no resulta del todo aceptado por algunos sectores de la dogmática penal alemana. Así, *KINDHÄUSER*, pone de relieve las dudas que plantea el enfoque que excluye al partícipe que actúa con dolo eventual como supuesta restricción del tipo subjetivo de la complicidad, pues el dolo eventual presupone que quien actúa cuenta con la realización del tipo como consecuencia de su comportamiento, esto es, presupone que ese sujeto precisamente no confía en que la realización del tipo no se produzca<sup>32</sup>.

Desde otra perspectiva, el criterio relativo a la no punibilidad de conductas que no configuran un riesgo especial, no se ve modificado, afirma *ROBLES PLANAS*, en absoluto, por el hecho de que tal favorecimiento sea conocido o cognoscible por el sujeto que lo presta<sup>33</sup>. En otras palabras, el mero saber o poder saber lo que otro hará no convierte a una acción en peligrosa. Se critica al esquema de *ROXIN* que el planteamiento subjetivo se aproxima a un Derecho penal de la actitud interna.

Aparece, entonces, en el esquema contrario, la noción de riesgo como un factor determinante a los fines de atribuir responsabilidad penal al aporte del partícipe. Así, suele afirmarse que el aporte del cómplice tiene que presentarse como cooperación en la realización del resultado. En este sentido, señala *KINDHÄUSER*, “solamente deberán ser considerados casos de complicidad aquéllos en los que la ayuda haya repercutido, configurándola, en la concreta realización del hecho y, por ello, resulte fundada la responsabilidad del cómplice por el injusto realizado”<sup>34</sup>.

Se avanza entonces, en el intento por delinear parámetros objetivos del nivel de aportación, los cuales pueden ser analizados desde la perspectiva del fin de la pena en derecho penal. Así, si bien en ocasiones puede ser adecuado recortar la responsabilidad penal mediante restricciones en la imputación subjetiva, para un criterio con mayor incidencia del plano objetivo, la materia de prohibición debería definirse siempre mediante criterios objetivos, de manera que quede suficientemente claro bajo qué presupuestos objetivos un comportamiento

31 Al respecto puede verse, Urs *KINDHÄUSER*, “Complicidad mediante...”.

32 Urs *KINDHÄUSER*, *Complicidad mediante...*

33 Ricardo *ROBLES PLANAS*, *La participación en el delito...*, pág. 278.

34 Urs *KINDHÄUSER*, *Complicidad mediante...*

ha de ser considerado complicidad prohibida, determinando objetivamente qué es lo que convierte a un comportamiento en complicidad típica.

Para *FRISCH*, en un esquema de Derecho penal que pretende proteger bienes jurídicos, difícilmente, la mera variación de un dato interno del sujeto pueda constituir la base para la aceptación de una creación desaprobada del riesgo<sup>35</sup>.

En palabras de *SILVA SÁNCHEZ*, “*el criterio para la fundamentación de la imputación en caso de concurrencia de aportaciones de varias personas no es, por consiguiente, ni de carácter causal-naturalístico ni psicológico, sino un criterio normativo y, fundamentalmente, objetivo-normativo*”<sup>36</sup>.

Volviendo siempre a la faz objetiva del aporte, lo crucial será establecer si se puede hablar aquí de conductas que han abandonado el “*standard*” de la neutralidad para configurar un espacio de reorganización delictiva.

Reforzando este punto, en el planteo de *ROBLES PLANAS*, será posible afirmar la complicidad en el delito cuando se infrinja un deber especial de la posición jurídica, o cuando la aportación del bien o la prestación personal se recorte especialmente para que encaje en el proyecto delictivo. Es decir, casos donde el sujeto configura su aportación teniendo en cuenta las necesidades del autor.

En este esquema, hasta donde alcanzo entender, en los supuestos donde no existe infracción de deberes especiales preexistentes, ni el sujeto configuró su conducta adaptándola específicamente al hecho, no puede haber responsabilidad penal por participación en el ámbito de la tipicidad objetiva, prescindiendo de cualquier tipo de conocimiento eventual del titular del aporte.

Esta afirmación de posición jurídica especial del profesor *ROBLES PLANA*, termina por plantear un interrogante que, entiendo, culmina por trasladar al partícipe, la categoría de infracción de un deber que estaría en cabeza del autor.

Así, si afirmamos que el contador se encuentra en una posición jurídica especial que genera un deber específico, el incumplimiento de su rol podría dar lugar a una participación punible que excede el ámbito de la mera conducta neutral.

Ponemos en duda, que la infracción de la posición jurídica, implique, necesariamente y en todos los casos, un supuesto de infracción de deber que lo haga responsable de delito principal.

Esa infracción de un deber especial deberá estar expresamente prevista para que pueda ser un supuesto de participación punible en un delito ajeno de infracción de un deber, puesto que de lo contrario, nos quedaríamos en una faz estrictamente normativizada, que encubra un supuesto de responsabilidad penal objetiva.

---

<sup>35</sup> Tal opinión puede verse en Ricardo *ROBLES PLANAS*, *La participación en el delito...*, pág. 279.

<sup>36</sup> Ver al respecto, Ricardo *ROBLES PLANAS*, *La participación en el delito...*, pág. 280.

En esta línea, la exigencia del “*a sabiendas*”, contenida en el Art. 15 de la Ley penal tributaria, parece resolver el conflicto aquí planteado a favor de un conocimiento efectivo de la criminalidad con que el autor utiliza el aporte del profesional.

Sin perjuicio de ello, estas reflexiones, traslucen que la discusión sobre los criterios de imputación para los partícipes parece que ha puesto de manifiesto la necesidad de superar criterios prioritariamente naturalísticos y/o subjetivos.

En este sentido, el trabajo de *ROBLES PLANAS* pone en crisis los estándares de imputación fundamentados a partir de pautas de favorecimiento de la comisión del delito, y a su vez, ha planteado la insuficiencia del conocimiento del favorecimiento del aporte del partícipe y el uso del autor, como un modo de legitimar su responsabilidad penal.

Esto nos lleva a replantearnos los lineamientos de la participación fundamentados en aspectos subjetivos, para repensar, si el nivel de responsabilidad del partícipe debe contar con criterios prioritariamente normativos y así, objetivizarlos.

Al respecto, y en cierta perspectiva crítica en relación a la absolutización de los denominados criterios objetivos y normativos de caracterización de los aportes del partícipe, cabe mencionar que al tratar lo vinculado a los aportes de terceros en relación a lesiones inmediatas a bienes jurídicos individuales, se plantea la problemática de quien, por ejemplo, en una pelea callejera le vende a uno de los participantes de la riña un cuchillo, y con éste cuchillo aparece, luego, asesinada la otra persona.

El propio *JAKOBS*, con un paradigma claramente normativo y objetivo en el plano de la participación, plantea serias dificultades para manejar criterios puramente objetivos en este caso, toda vez que parece inclinarse por algún contexto de subjetividad, principalmente operado por la inmediatez en la lesión a bienes jurídicos individuales.

Es decir, en este grupo de casos conflictivos, donde quien presta el aporte podríamos decir que aparece cumpliendo con su rol social y con una conducta estándar, y asimismo no ha adaptado su comportamiento únicamente para lesionar el bien jurídico, vuelven a reivindicarse, por el motivo que sea, ciertos criterios de subjetividad a los fines de no dejar impune el hecho.

Ahora bien, por el contrario, *ROBLES PLANAS*, se inclina por seguir afirmando en este grupo de casos criterios prioritariamente normativos, prescindiendo de subjetividad alguna. En este supuesto, si la venta de cuchillo, por ejemplo, es en un lugar que habitualmente se dedica a dicha operación comercial, no habrá responsabilidad penal por la participación, y por ende participación penalmente relevante en el delito de homicidio, sino simplemente infracción a deberes de solidaridad.

El problema radica en plantearnos si estos casos extremos, vinculados con lesiones inmediatas de bienes jurídicos individuales, podrían trasladarse, sin más, al plano del derecho penal empresario.

Es decir, esto nos lleva a plantearnos si en un caso de balance falso por ejemplo, el contador es garante de la no evasión tributaria del contribuyente. En este supuesto, podríamos plantearnos que el bien jurídico no aparece lesionado inmediatamente por la firma del estado

contable, y que el bien jurídico, a diferencia del caso de la riña y el cuchillo, no se trata de un bien jurídico individual.

Estas consideraciones, sumadas a las ya mencionadas en cuanto sostenemos que la legislación penal tributaria expresamente prevé el “*a sabiendas*” para el profesional partícipe (dolo directo), llevan a concluir que la colaboración o adaptación al hecho principal de evasión tributaria debería ser con un dolo directo y mediante comportamientos que escapan a lo socialmente adecuado que implica el rol de contador.

Otro tema interesante, es plantearnos si esta adaptación cuando no hay una posición jurídica de garantía, debe respetar los estándares de dolo, o basta simplemente con una configuración imprudente.

Sobre este punto, puede ser que la adaptación a la conducta del autor sea llevada a cabo de manera imprudente, con lo cual si el delito de fondo cometido por el sujeto que actúa en segundo lugar es de características dolosas, esa adaptación negligente al delito doloso ajeno, quedaría impune, por aplicación del principio que señala que no puede haber participación culposa en un delito doloso ajeno.

Otra posibilidad, como se ha insinuado en España, sería la exigencia de denunciar la comisión de delitos por parte de quien ha tomado conocimiento de ellos, al modo del Art. 450 del Código Penal español que tipifica la omisión de denunciar ciertos delitos dada la trascendencia del bien jurídico en juego (no se encuentra entre dicha nómina el caso de la evasión tributaria).

En nuestro medio, la obligación de denunciar delitos se enmarca claramente dentro de los supuestos de imputación con base en el estándar de infracción de un deber, donde sólo el funcionario público es el obligado a denunciar la comisión de delitos de acción pública. Esto significa, que solo el funcionario público que toma conocimiento de la eventual comisión de un delito tributario estará obligado, bajo riesgo de incurrir en responsabilidad penal, a denunciar el delito.

Ahora bien, en materia penal tributaria, no existe esta obligación por parte de los profesionales en ciencias económicas (quienes no son funcionarios públicos) de denunciar la posible evasión a cargo del contribuyente. Un caso distinto, por ejemplo, sería el supuesto de lavado de dinero, donde sí se prevén obligaciones especiales de denunciar, por ejemplo para los escribanos, las denominadas “*operaciones sospechosas*”.

En definitiva, estas reflexiones ponen de relieve que no obstante todos los esfuerzos por normativizar los conceptos de participación, suele terminarse aunque no se quiera, tal vez en casos límite donde la no imposición de una pena aparezca como un supuesto de impunidad reprochable, lo cual lleve a recurrir, como correctivo material, al criterio de la subjetividad del sujeto que actúa en participación.

#### ***VI. Un rol con conocimientos especiales que da lugar a un nivel de participación con una exigencia de dolo superior***

En relación con el nivel de dolo exigible para el contador en lo relativo a su grado de responsabilidad penal tributaria en la práctica delictiva del contribuyente, es interesante

destacar que en el ámbito de la legislación especial, en el caso de los contadores (sujetos con capacidad de cometer el injusto descrito en el Art. 15 inc. a) de la ley penal tributaria), el dolo que se requiere debe ser necesariamente directo. Así, el “*a sabiendas*” contemplado en dicha normativa, descarta de plano cualquier intento punitivo a título de dolo eventual.

El Art. 15 de la ley penal tributaria, en lo que aquí nos interesa, establece: “*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*”.

En este sentido, entiendo, que por imperio del Art. 4 del CP, dicha normativa contiene una cláusula especial de aplicación que deja de lado las normas generales de participación del Art. 46 del código de fondo, más allá de su tenor literal, ya que el principio de legalidad no puede nunca dar lugar a interpretaciones absurdas o ridículas.

Así, parece que estemos ante un supuesto de concurso aparente de leyes (que perfectamente puede darse en normas penales de la parte general) que debe ser resuelto mediante el criterio de la especialidad y de ley penal más benigna.

En este orden de ideas, al tratarse la evasión fiscal de un supuesto típico de los denominados de “*infracción de un deber*” y, toda vez que el contador es destinatario de un *status* especial en relación a dicho ámbito normativo, entiendo que la participación criminal del Art. 46 del CP cede ante la regla del Art. 15 de la legislación penal tributaria, el cual constituye un supuesto especial de participación, que torna inaplicable la parte general del Código.

Podríamos decir que se trata de un tipo especial de participación especialmente tipificado por el Legislador al momento de regular un ámbito especial de la actividad económica del Estado.

Ahora bien, cuando el Legislador penal tributario en su Art. 15 refiere “*además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho*”, está refiriéndose a quienes no revisten las cualidades de sujetos especiales, esto es, a quienes colaboran en el delito tributario sin ser contadores.

Como venimos señalando, entendemos que en el ámbito de la legislación penal tributaria, el Legislador en la Ley 24.729 optó (por razones de política criminal – merecimiento de pena) exigir para el contador que participa en el injusto penal tributario, un contenido especial de dolo, al prever el “*a sabiendas*”, a los fines de tipificar su inhabilitación especial cuando, entre otros comportamientos típicos, intervenga en la firma de estados contables que faciliten la comisión de un delito tributario del contribuyente. Por el “*a sabiendas*”, se ha entendido, tradicionalmente, el dolo directo.

Esto se trasluce, a los fines prácticos, en que los casos en los cuales la suscripción de un balance o un estado contable configura la participación penal tributaria del profesional en ciencias económicas, debe aplicarse el artículo 15 y no la participación general del Código penal, la cual quedará para aquellos casos de aportes del contador que no sean los comportamientos mencionados en la normativa especial.

Una interpretación en contrario, permitiría la sanción a título de dolo eventual por participación de un injusto tributario y su contradictoria absolución en el tipo penal especial de la inhabilitación por no haberse acreditado el elemento subjetivo del “*a sabiendas*”.

Esta forma de encarar el tema, se relaciona claramente con la noción de rol, donde en la legislación penal tributaria se aplica la inhabilitación especial que está estrictamente vinculada a la autoprotección del rol social del contador, por parte del Legislador.

En sustento de esta tesis, es interesante señalar que el delito de balance falso exige, en el Art. 300 del CP, el “*a sabiendas*” como elemento configurador del dolo. Es decir, no es posible la comisión de un delito de balance falso mediante dolo eventual; con mayor razón entonces, no es posible una participación mediante la confección de un balance falso con este título de imputación (dolo eventual) en un delito mayor, como ser el caso de evasión tributaria.

Apréciese, incluso, que en el tipo de balance falso, revisten la condición de autores el fundador, el director, el administrador, el liquidador o síndico que publicare los estados contables. No así el profesional en Ciencias económicas, quien no aparece en la nómina de sujetos activos y que, en todo caso, podría ser partícipe del delito de balance falso.

Con estas consideraciones, si el Legislador cuando decide sancionar el delito de balance falso exige el “*a sabiendas*”, como también lo exige el Art. 15 de la Ley penal tributaria, entendemos, que no es posible una participación penal del profesional en ciencias económicas, en el ámbito penal tributario, a título de dolo eventual<sup>37</sup>.

Con este esquema, parece que nuestra Legislación se hace cargo de la exigencia de la subjetividad en la participación, en la línea del esquema de imputación de *ROXÍN*.

Así, para esta posición, ciertamente mayoritaria en la dogmática y jurisprudencia alemana, cuando el aporte del partícipe (en nuestro caso, el contador) sólo tiene valor en el marco del plan delictivo del autor, de tal manera que, escindido de éste, no tiene ningún sentido; es decir, cuando el delito no es ocasional a la aportación del partícipe sino coesencial, entonces nos encontramos ante una hipótesis de participación punible. En caso de dolo directo, prácticamente podría hablarse siempre de participación.

En cambio, en los casos de dolo eventual, a juicio de *ROXÍN*, cabría atribuir relevancia al *principio de confianza*, extendiendo su vigencia más allá del ámbito de la imprudencia, del que es propio, y concluir la no punibilidad de la intervención favorecedora del sujeto.

Así, una vez que aceptamos que el asesor fiscal no es garante de la presentación de declaraciones tributarias correctas por parte del contribuyente, ni de que éste cumpla con su deber tributario en legal tiempo y forma, para establecer la responsabilidad penal tributaria del contador, será determinante establecer si éste conoce con seguridad o probabilidad rayana en la seguridad el favorecimiento de la comisión del hecho delictivo, o ello es, por el contrario, dudoso, y por ende, impune.

---

<sup>37</sup> Admite la responsabilidad penal del contador como partícipe necesario con dolo eventual, la CNac.A.Penal.Econ, Sala B, en el caso “*Seguridad y Custodia SRL*”, del 30/05/05.

En nuestro modo de ver las cosas, el texto de nuestra legislación positiva nos brinda un claro aporte al canon interpretativo, que ilumina una interpretación literal desde la perspectiva sistemática.

### ***VII. Recapitulando algunas cuestiones***

De lo expuesto hasta aquí, se desprende que no resulta del todo clara la determinación de criterios objetivos, razonables, y sobre todo similares, de atribución de responsabilidad penal para el partícipe de un ilícito penal empresario.

Las problemáticas de los comportamientos neutrales en el ámbito profesional, por ejemplo, traslucen problemas difícilmente superables con criterios que aspiren a lograr cierta uniformidad, y que pretendan aplicarse siempre e ineludiblemente del mismo modo y para toda constelación de casos posibles.

Así, las exigencias de criterios subjetivos, terminan siendo blanco de críticas hacia lo que se ha dado en llamar un Derecho penal de intenciones. No obstante ello, por otra parte, los criterios estrictamente objetivos, vinculados a la noción de puesta en marcha de un riesgo socialmente desaprobado, no siempre resultan las vías más idóneas desde una perspectiva de justicia material.

Sobre este punto, en el propio esquema dogmático de los autores más destacados, puede observarse como se manejan tanto aspectos objetivos y subjetivos, para no sacrificar el valor justicia, que en definitiva constituye el fin último de la dogmática penal.

Es así, que como conclusión preliminar debemos señalar que si bien los aspectos objetivos deben primar a la hora de determinar si un aporte es adecuado a derecho, o por el contrario, ingresa dentro del ámbito de la participación criminal, los criterios señalados de subjetividad, siempre a la luz de principio de culpabilidad, no deben pasarse por alto.

Es decir, legalidad (criterios objetivos) y culpabilidad (criterios subjetivos) son dos principios que no admiten excepciones en derecho penal, con lo cual, la definición deberá tomarse caso por caso, atendiendo a razones de peso.

Por ejemplo, nuestra legislación penal tributaria, hasta donde alcanzo, prevé la tesis de *ROXIN*, con marcada preponderancia del plano subjetivo de conocimiento, al exigir el *a sabiendas* como un parámetro de responsabilidad penal específica para los asesores impositivos en materia de participación penal tributaria.

Por ello, de pretender avanzarse en criterios marcadamente objetivos de atribución de responsabilidad penal del partícipe profesional en materia penal empresaria, sugerimos la necesidad de una regulación específica, en aras de preservar el principio de legalidad y evitar posibles excesos.