

# La autoría y participación en el delito de evasión fiscal.

Martin Espejo Castro<sup>1</sup>

**SUMARIO:** Introducción. I. El delito de evasión fiscal. II. La autoría y participación. III. Problemas con relación a la participación debido a la condición de delito especial. Situación del Extraneus e Intraneus. El dolo. IV. Conclusiones.

**PALABRAS CLAVE:** Evasión fiscal. Participación y autoría. Delitos especiales. Delitos especiales propios. Dolo eventual. Dolo directo. Tipo subjetivo. Extraneus. Intraneus.

---

<sup>1</sup> Abogado y Procurador por la UES21. Maestrando del Máster en Derecho (LLM) con especialización en Derecho penal (U. Austral). Diplomado en Derecho Procesal Penal por FIU (Florida International University), cursante de la diplomatura en Litigación (U. Austral). Abogado de Vialidad Nacional, Dto. Neuquén. Socio del Estudio Jurídico Reyes & Asociados. Neuquén, Argentina. [mespejovialinac@gmail.com](mailto:mespejovialinac@gmail.com)

## INTRODUCCIÓN

El delito de evasión fiscal tipificado en el art. 1 de la ley 24.769 -evasión simple-<sup>2</sup>, modificada por la ley 27.432 -régimen penal tributario- o el de evasión agravada<sup>3</sup> - art. 2 del mismo régimen -, son delitos que tienen la particularidad de ser delitos<sup>4</sup> especiales de infracción de un deber, en contraposición de los comunes, esto quiere decir que estos delitos sólo pueden ser cometidos por determinados sujetos que reúnen los presupuestos subjetivos que requiere la ley (intrañeus) y por ende, no pueden ser cometidos por cualquier persona.

En los tipos bajo estudio, el sujeto activo especial propio es el “obligado tributario” -conforme regulaciones normativas extrapenales-. En palabras de Mir Puig, “son delitos especiales propios los que describen una conducta que sólo es punible a título de autor si es realizada por ciertos sujetos de modo que los demás que lo ejecuten no pueden ser autores de este” (2020, p. 256).

Esta particularidad de ser delitos especiales propios trae consigo problemas con relación a la autoría y participación en los casos donde los intervinientes no cumplen la condición de obligado tributario, verbigracia, el “autor” del ardid o engaño no es sujeto obligado o existe autoría mediata donde el instrumento no es sujeto cualificado, en este pequeño trabajo se pretende abordar el delito de evasión fiscal como un tipo especial y analizar el problema de la participación y autoría de los

---

<sup>2</sup> Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratara de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

<sup>3</sup> Ley Nacional N° 27430. “Honorable Congreso de la Nación Argentina”. Modificación al TÍTULO IX RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO. ARTÍCULO 279.

<sup>4</sup> ARTICULO 2° — La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
- d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

sujetos que no son los cualificados para el tipo (extraneus) y exponer cuál es el título de la intervención de las personas en aquellos delitos.

Desde otra arista, resulta de interés poner de manifiesto la situación procesal del imputado al que no puede probarse el dolo como reproche subjetivo del tipo.

## **I. EL DELITO DE EVASIÓN FISCAL**

Puede decirse que los delitos de evasión simple y agravada comprenden el mismo núcleo o ratio de antijuricidad, ya que se trata de delitos de resultado que consisten en defraudar al fisco mediante un ardid o engaño, y la evasión calificada se diferencia de la simple solo por los medios comisivos y la condición objetiva de punibilidad del monto evadido, es por eso que lo que se expone en este trabajo es aplicable a ambos tipos. La acción -u omisión- consiste en evadir total o parcialmente el pago de tributos al fisco Nacional, Provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Es un delito de infracción de un deber y de la redacción del supuesto de hecho se podría afirmar que existe un *dolus specialis*, por ende, se considera que es un delito de dolo directo. Luego se volverá sobre este tema en particular.

La norma expresamente reza:

“Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año ”.<sup>5</sup>

Al respecto, se ha dicho que:

“existe evasión cuando el obligado al pago de impuestos detrae total o parcialmente el pago que surgiría del cumplimiento de las leyes tributarias vigentes al momento del hecho mediante la creación de un ardid o engaño que se exterioriza mediante la

---

<sup>5</sup> Artículo 1. Ley Nacional N° 24.769. “Honorable Congreso de la Nación Argentina”.

presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa” (Haddad, 2018, p. 23).

Al ser delitos especiales, para su comisión requieren de un sujeto activo -autor especial, en el caso concreto, el autor del delito de evasión fiscal debe ser el “obligado tributario”.

Es así que para analizar el régimen debe de recurrirse a normas jurídicas extrapenales, en el caso concreto, el reenvío legal debe hacerse a los artículos 6 y 7 de la ley N° 11.683 que define los responsables por deuda propia y ajena de tributos<sup>6</sup>, estos son los que podrán ser sujetos activos especiales (intraeus) del delito de evasión fiscal.

En tal sentido Zaffaroni en su tratado de derecho penal, parte general, ha dicho que:

“para cerrar numerosos delitos especiales no se duda en que corresponde utilizar normas extrapenales, así como esta admitida la legalidad de las leyes penales en blanco que deban ser completadas con otras leyes de igual jerarquía, es decir, también emanadas del Poder Legislativo” (1999, p. 190).

Ahora bien, analizado sucintamente en qué consiste el delito de evasión fiscal en su faz objetiva se puede decir que: es un delito de resultado (evadir total o parcialmente el tributo y defraudar al fisco conforme la condición objetiva de punibilidad), es un delito de infracción de un deber (el no pago del tributo conforme lo normado en la ley de procedimiento tributario), y desde lo subjetivo puede decirse que: la condición de delito especial propio conlleva que solo pueda ser cometido por un sujeto activo cualificado (intraeus) y que actúe con el dolo especial de defraudación a través del ardid o engaño.

Zanjado aquello, corresponde ahora tratar los conceptos de autoría y participación para abordar el tema que aquí nos ocupa: La autoría y participación en el delito de evasión fiscal y su problemática, ya que existen supuestos en los cuales en lo factico, el obligado o intraeus es ajeno a la acción u omisión típica y quien realiza la conducta no es el obligado (extraneus) y conjuntamente a ello, el dolo como nexo de imputación subjetiva<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Ley Nacional de Procedimiento Tributario. “Honorable Congreso de la Nación Argentina”

<sup>7</sup> Es válido recordar que no existen delitos por el solo hecho de causar el resultado. Sino que se exige que exista un nexo de imputación subjetiva (a título de culpa o dolo) entre el autor y su hecho. (Principio de culpabilidad, nulla poena sine culpa)

Del análisis de estos supuestos surgen algunos interrogantes, a saber: ¿A qué imputación responde el sujeto no cualificado que realiza la conducta típica? ¿Puede ser autor? ¿Corresponde que sea partícipe? ¿A qué calificación responde el cualificado que no es autor (no realiza el hecho) pero infringe el deber de pagar el tributo? ¿Puede ser autor? ¿Se admite la autoría mediata? ¿Hay o debiera haber ruptura del título de imputación en algún supuesto?

En caso de descuidar deberes extrapenales, ¿Puede proseguir la imputación a título de dolo eventual? En caso negativo, ¿Debe romperse el título de imputación?

## **II. LA AUTORÍA Y PARTICIPACIÓN**

Parafraseando a Mir Puig (2020), puede decirse que son tipos de autoría aquellos donde el sujeto recibe el nombre de autor y de participación aquellos donde el sujeto es un partícipe de un tipo de autoría, en los cuales debe de comprobarse principalmente la responsabilidad penal del autor (accesoriedad de la participación<sup>8</sup>), conforme o delimitados a partir de los criterios de autor (noción) y partícipe que se desarrollarán en los párrafos siguientes:

Siguiendo al autor citado, autoría es pertenencia al delito, es autor todo aquel que contribuye al delito en condiciones tales que puede imputársele como suyo, es quien quiere el hecho para sí, quien se identifica con el hecho. Así planteada, esta teoría resuelve el problema de la comisión por quien no puede pertenecer al delito.

De forma conteste con lo anterior:

“Autoría es pertinencia al delito, es autor todo aquel que contribuye al delito en condiciones tales que puede imputársele como suyo. Esta pertinencia no se da solo en quien realiza por sí solo todos los actos ejecutivos en el sentido estricto de la teoría objetivo-formal. La pertinencia del hecho, la autoría, se atribuye también al autor mediato que realiza el tipo mediante otra persona a la que, en general, no puede pertenecer al delito” (Mir Puig, 2020, p. 406).

Este último caso, se da en el delito especial de evasión fiscal.

---

<sup>8</sup> “El desvalor de la participación procede del desvalor del hecho principal, no es un desvalor autónomo” (Mir Puig, 2020, p.410)

Siguiendo ese hilo; participación, es la intervención en un hecho ajeno, no realiza el tipo principal, sino que colabora, realiza un aporte (esencial o no) para la realización del hecho principal. “Participación es intervención en un hecho ajeno. El partícipe se halla en una posición secundaria respecto del autor. El hecho principal pertenece al autor, no al partícipe. Este no realiza el tipo principal, sino un tipo dependiente de aquel. Puede consistir en una conducta de inducción o de cooperación” (Mir Puig, 2020, p. 410).

En tal sentido, siguiendo a Mir Puig, quien no reúna la cualidad del sujeto activo en los delitos especiales no podrá ser autor, pero si podrá ser partícipe, en tanto podrían ser cooperadores necesarios o cómplices del mismo.

“En cuanto a verdadero autor, todo coautor debe reunir las condiciones personales necesarias para ser autor en los delitos especiales. El interviniente no cualificado no puede ser coautor, sino solo partícipe” (Mir Puig, 2020, p. 408).

“En los delitos especiales propios la calificación de la intervención del extraneus como partícipe en el delito del intraneus es la única posible, puesto que no existe otro delito en la parte especial que realice el extraneus” (Mir Puig, 2020, p. 415). Ahora bien, siguiendo esta teoría, pueden ser partícipes de la evasión del sujeto cualificado -y sin perjuicio de las variantes de la teoría de la accesoriedad -, por ejemplo<sup>9</sup>; los contadores o asesores financieros del autor, si pudiera probarse que conocían y querían el ardid y engaño de la defraudación (dolo directo) e hicieron un aporte concreto al plan del autor al respecto, ahora bien, ¿Qué pasa cuando quien comete el tipo es el extraneus y por ende, no puede ser autor?

Podría aquí tener lugar un supuesto de autoría mediata con instrumento doloso no cualificado o de autoría mediata a secas, pero también podría existir el supuesto donde no haya autoría mediata y allí radica un problema en relación a la autoría del delito especial. También puede darse el caso del sujeto activo no cualificado doloso que no hace parte al obligado tributario, quien no puede intervenir<sup>10</sup> entonces a título de dolo y tampoco como autor mediato, en tal caso no podría afirmarse que hay dolo y en un delito que solo admite la forma dolosa de comisión radica otro problema, esta vez, de imputación.

---

<sup>9</sup>Teorías de accesoriedad máxima, mínima y mixta. Dicho análisis excede los límites exigidos de esta presentación.

<sup>10</sup> Que no puede ser autor, pero tampoco partícipe si no existe autoría del cualificado en el hecho principal (teoría de la accesoriedad).

### **III. PROBLEMAS CON RELACIÓN A LA PARTICIPACIÓN DEBIDO A LA CONDICIÓN DE DELITO ESPECIAL. SITUACIÓN DEL EXTRANEUS E INTRANEUS. EL DOLO.**

El problema radica cuando el ardid o engaño es producido por el sujeto que no es cualificado para el delito especial (extraneus) y por ende, no podría ser autor en los términos antes expuestos, esta hipótesis encuentra solución en la autoría mediata, pero esa solución no es posible cuando el calificado para ser autor no tiene dolo directo o autoría mediata sobre el hecho.

El primer supuesto puede ser abarcado por la autoría mediata, en el cual el autor mediato se vale de un instrumento que no cumple la cualidad de sujeto activo especial (instrumento no cualificado). En el segundo supuesto, podría ser que no se impute al no cualificado (por ser extraneus) a título de autor, sino como cooperador necesario -partícipe necesario- del delito e imputarse al obligado que infringió un deber de no controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo, a título de autor y por una imputación por dolo eventual como nexo de imputación subjetiva entre lo querido -o representado- y el resultado. A propósito, se considera que esa conducta se corresponde más bien con un nexo subjetivo que corresponde a la culpa, sin embargo, el dolo eventual fue aceptado por la jurisprudencia Argentina.

En tal sentido, el fallo del juzgado de primera instancia en lo penal tributario N° 1 de la Capital Federal, en la causa “S.S.M.M.M.M.M.”, admitió la imputación como autor a título de dolo eventual para el obligado tributario que no realizó las conductas típicas, sino que fue condenado por las maniobras de ardid o engaño cometidas por quien estaba encargado del pago de tributos, con la concepción de que al ser un delito de infracción de un deber, había sido infringido el mismo a través de una comisión por dolo eventual, siguiendo ese lineamiento, sería imputable el extraneus como partícipe necesario de la evasión. De aceptarse este temperamento, la participación tiene lugar como extraneus partícipe necesario doloso de un hecho doloso de un autor cualificado y no hay mayor problema.

Sin perjuicio de ello, aquí se considera constitucionalmente válido que el extraneus sea partícipe doloso en el delito especial propio del intraneus, verbigracia, el contador que colabora con su aporte al ardid o engaño que posibilita la evasión fiscal de los tributos que le son atinentes al obligado. Sin embargo, se considera inválida la imputación del intraneus a título de autor en donde el extraneus realiza la conducta

típica sin el supuesto del doble dolo de la autoría mediata. Es decir, no se considera viable la imputación a título de dolo eventual por el hecho (naturalmente culposo) de no controlar el cumplimiento de la obligación fiscal delegada en un sujeto no cualificado.

A contrario de la doctrina dominante en la materia, aquí se considera que por razón de la naturaleza compleja que ostenta la comisión del delito de evasión fiscal, en el sentido de lograr la defraudación patrimonial a través del ardid o engaño que exige la norma, este solo puede ser cometido con dolo directo, es que el tipo refleja una determinación pura, y en tal sentido: “En el dolo directo de primer grado el autor persigue la realización del delito. Por eso se designa también esta clase de dolo como intención” (Mir Puig, 2020, p. 270).

Empero, de aceptarse el dolo eventual, tampoco se considera que en un caso como el traído a colación se configure aquella forma de dolo, al menos no siguiendo los términos de la teoría de la representación, para la cual es decisivo el grado de probabilidad del resultado advertido por el autor, siguiendo ese norte hay: “presencia de dolo eventual cuando el autor advirtió una gran probabilidad de que se produjese el resultado” (Mir Puig, 2020, p. 271).

Para el dolo eventual es necesario exigir un verdadero -querer- como -aceptar- y para aceptar es claro que basta con -conformarse con-, por lo que, en el caso comentado, más bien se considera que dicha falta de control o vigilancia configura un supuesto de culpa (en cualquiera de sus variantes, según el caso) y de modo que el delito de evasión es un delito doloso (que aquí se sostiene de dolo directo) y de todas formas, no admite forma culposa, el resultado procesal para ese imputado debiera ser el sobreseimiento, ya que la falta del elemento subjetivo del tipo (dolo) no permite la procedencia de la imputación, en ese caso, tampoco podría hablarse de participación, ya que no puede hablarse de participación sin comisión del hecho principal del autor al que concurre el partícipe.

#### **IV. CONCLUSIONES**

La evasión fiscal es un delito especial propio, de resultado, que se configura con la infracción de un deber y donde el autor solo puede ser quien reúna las cualidades que exige la ley (el obligado tributario).

Conforme las teorías de autoría y participación mencionadas, los diversos sujetos no obligados pueden relacionarse en el delito como partícipes primarios o secundarios (cooperadores o cómplices en palabras de Mir Puig), haciendo aportes al delito que

comete el autor (el ardid o engaño defraudatorio del obligado) pero que nunca podrán ser autores del delito de evasión fiscal a título de autores.

Es posible la imputación a título de autor mediato a quien se vale de un instrumento doloso no cualificado, (el contador que realiza las declaraciones juradas engañosas ignorando que las mismas lo son).

Sin embargo, el problema radica en el supuesto del fallo comentado previamente, donde el obligado, no realiza el hecho típico y tampoco es autor mediato, sino que solo delega el cumplimiento de obligaciones fiscales en un extraneus que (por la motivación que fuere) decide efectuar las maniobras ardidosas para lograr la evasión fiscal, piénsese por ejemplo en las estructuras donde, por el nivel de las obligaciones corporativas, el verdadero obligado no tiene en los hechos una posibilidad real de control del ejercicio de las facultades delegadas (cumplimiento de obligaciones tributarias) y en todo caso, como dije previamente, el no cumplimiento de la obligación de controlar no puede configurar un dolo en los términos expuestos previamente, sino solo un supuesto culposo.

En tal caso, se considera que no es posible avanzar en la imputación al intraneus como autor cuando quien genera la conducta típica es un sujeto no cualificado y, no concurre en el caso el dolo directo (doble) de la autoría mediata. Por ende y, a diferencia del fallo citado, no se comparte aquí la tesis de la imputación a título de dolo eventual por no controlar los actos del extraneus en el cual se delegó el cumplimiento de las obligaciones tributarias ya que, propiamente, esa es una conducta palmariamente culposa, asimismo, por su complejidad de comisión, se sostiene que el delito de evasión fiscal es un delito de dolo directo y en consecuencia, se concluye que en este caso concreto no puede proseguir la persecución penal de modo que existe una ruptura del título de imputación. Es decir que, debiera de quedar impune el comportamiento del extraneus, (porque no puede ser autor ya que carece de cualificación y tampoco puede ser partícipe), y no proseguir la imputación con relación al obligado, por no ser autor material y tampoco ostentar el dolo directo del ardid o engaño que sí ostenta en el caso el extraneus.

Es por ello que se concluye que conductas que en lo fáctico resulten análogas a las del fallo traído a colación, la imputación subjetiva no es a título de dolo eventual, sino más bien podría calificarse a título de culpa y, debido a que el delito de evasión no admite forma de comisión culposa, en dichos casos, debiera de proceder el sobreseimiento, por no concurrir en el presunto autor el elemento subjetivo del tipo (dolo).