



## ASPECTO SUBJETIVO DEL TIPO Y PRUEBA DEL DOLO EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS

*De Carolina Robiglio*

**Un volumen de 96 páginas, Ad Hoc, Buenos Aires, 2012.**

**Marcelo L. Jaime\***

—|—

El libro de reseña —que compone la colección “Monografías” de Editorial Ad Hoc—, constituye el último aporte de Carolina Robiglio a su obra bibliográfica, que cuenta en su haber con numerosas publicaciones referidas al Derecho Penal Tributario.

Desde ese atalaya, la autora realiza un completo análisis del aspecto subjetivo del tipo doloso, con especiales referencias a las figuras contenidas en la Ley Penal Tributaria; citando permanentemente la opinión de destacados autores extranjeros y nacionales.

Es menester advertir al lector que, en primer lugar, Robiglio analiza con detenimiento el marco teórico del aspecto subjetivo en general<sup>1</sup> —con puntuales referencias a la Ley Penal Tributaria—. Sólo hacia el final, se aboca más al tratamiento de problemáticas puntuales que se presentan en los tipos de la norma referida.

Así, cabe señalar que la autora, siguiendo un prolijo esquema analítico, examina las principales problemáticas que se suscitan en el aspecto aludido de la teoría del delito, prosigue refiriéndose a los inconvenientes que se presentan en un proceso penal para

---

Especial para la revista Pensamiento Penal.

\* Abogado (UBA). Posgraduado en el Programa de Actualización sobre Prevención Global de Lavado de Activos y Financiación del terrorismo y en el Programa de Actualización y Profundización en Derecho Penal tributario, ambos de la Facultad de Derecho, UBA.

<sup>1</sup> En tal sentido, a lo largo de la obra, hace referencias a diferentes tipos previstos en el Código Penal, obviamente, ajenos a la Ley Penal Tributaria.

tener por acreditado el dolo del sujeto activo, y concluye abocándose a cuestiones específicas que se presentan en los tipos previstos en la ley penal tributaria.

Expresamente, Robiglio manifiesta que su intención es esbozar un panorama respecto del tipo subjetivo, “de sus dificultades en materia probatoria y las respuestas que han generado, y de cómo entendemos su aplicación en los delitos tributarios”.

Sin lugar a dudas, el trabajo se puede categorizar como un estudio de revisión bibliográfica. En efecto, luego de reseñar las principales opiniones sobre cada una de las problemáticas abordadas, la autora culmina aportando su autorizada opinión.

—II—

Ahora bien, corresponde señalar que el trabajo se divide en once capítulos —incluidos introducción y conclusión—.

Vale aclarar que las referencias que se harán a continuación, no tienen por fin extraer, sistemáticamente, las ideas centrales de cada capítulo<sup>2</sup>: sólo pretenden acercar al lector pasajes ilustrativos del trabajo de análisis.

Así, en la introducción, la autora se refiere a la clásica discusión respecto de la postulada insuficiencia de los conceptos clásicos del derecho penal<sup>3</sup> para ser aplicados a los tipos del derecho penal económico.

Sobre el particular, destaca las mayores dificultades que se suscitan al momento de resolver casos de delitos económicos, en función de las especiales características de estos tipos penales y, asimismo, en virtud de la compleja redacción de las normas de la materia.

Sentado ello, analiza la ubicación y concepto del dolo, haciendo especial hincapié en la evolución del concepto de la subjetividad. Asimismo, reseña las nuevas interpretaciones que han puesto en crisis la visión dual del dolo (conocimiento y voluntad)<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> En efecto, hay algunos capítulos cuya reseña se omite deliberadamente.

<sup>3</sup> Denominado usualmente “Derecho Penal nuclear”.

Seguidamente, aborda el aspecto cognoscitivo y las principales discusiones que aparecen en este punto. Verbigracia, en oportunidad de examinar las dificultades que trae aparejada la expresión “a sabiendas”, destaca que dicha fórmula es empleada no menos de trece veces en el Código Penal, y otras tantas en las leyes penales especiales, como la Ley Penal Tributaria.

A continuación, se aboca al estudio del aspecto volitivo. A propósito de ello, considera que la auténtica problemática que presenta el dolo eventual es su diferenciación de las formas culposas, pero no su calidad de dolo.

Luego de ello, examina los denominados “elementos subjetivos especiales”; capítulo en el cual se encontrarán específicas referencias a los tipos contenidos en la Ley Penal Tributaria. Por ejemplo, sostiene que en ciertos tipos<sup>5</sup>, se hace referencia a determinadas finalidades que, a su entender, encuadran en la categoría de los delitos de intención. Por otra parte, señala que la norma aludida remite a la expresión “malicia” en varias ocasiones<sup>6</sup>, considerando al respecto que aquello constituye una exigencia típica que agrega un elemento de recorte<sup>7</sup>.

En el capítulo referido a la atribución del dolo, reseña —entre otros autores— la opinión de *Ragués i Vallès*, quien postula como regla general que en el Derecho Penal Económico, basta con imputar al autor el conocimiento de la aptitud lesiva abstracta de una conducta, para atribuirle también el conocimiento de su concreta aptitud<sup>8</sup>.

Más adelante, reseña una selección de casos jurisprudenciales en los cuales se apoya ulteriormente para afirmar que determinados casos “de obrar con desconocimiento”

---

<sup>4</sup> Verbigracia, señala el cambio de paradigma que representa la visión de Jakobs.

<sup>5</sup> Así, señala que en el art. 4 se hace referencia al fin de gozar de una exención; mientras que en el art. 15, inc. a), se alude a la expresión “para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley”.

<sup>6</sup> Arts. 1,3,4 y 7.

<sup>7</sup> De tal manera, entiende que la omisión de presentar una declaración jurada en término podría ser una conducta típica solamente en la medida que estuviera dotada de malicia, de lo contrario, por faltarle un elemento del tipo, sería una conducta atípica.

<sup>8</sup> Ragués i Vallès, Ramón, *La ignorancia deliberada en el derecho penal*, Atelier, Barcelona, 2007, p. 24.



quedan encuadrados como dolosos, pues en la experiencia judicial, a partir de hechos concretos que vinculan al sujeto imputado con el manejo de la contabilidad, administración y tributación de una empresa, se suele tener por acreditado el elemento subjetivo. Así, arguye que el contador o el presidente de la empresa, están dotados de conocimientos previos tales que, sumados al conocimiento de la situación concreta que afrontaban, y aplicando las reglas de la lógica, no podrían ignorar los elementos del tipo objetivo del caso en cuestión, por lo que llegado al caso, su alegado desconocimiento al respecto se presenta poco creíble.

Llegando al cierre, realiza una exégesis del aspecto subjetivo de los tipos de la ley penal tributaria.

Finalmente, arriba a valiosas conclusiones, entre las que se destaca una muy sensata evaluación respecto de las opiniones que proponen el establecimiento de reglas de imputación para remontar las dificultades probatorias del dolo.

—III—

Habida cuenta de lo expuesto, considero que la obra reseñada constituye un completo estudio analítico del aspecto subjetivo de los tipos contenidos en la Ley Penal Tributaria y, en consecuencia, puede resultar de suma utilidad al lector que precise trabajar sobre la materia, como operador judicial, como investigador, o como estudiante.