

Universidad Nacional de Río Cuarto  
Facultad de Ciencias Económicas



**Título del trabajo Final:  
Asociación Ilícita Fiscal en la Ley Penal  
Tributaria**



**Carrera de Posgrado: Especialidad en Tributación**

**Alumna: Ab. María Carolina García**

**Director: Ab. Carlos Arturo Ochoa**

**Año 2011**

GARCIA, MARIA CAROLI  
Asociacion ilicita f



2011

72674

72674

MFN:
Clasif:
T. 826

1870  
WEST

1870



72674



Universidad Nacional de Río Cuarto  
Facultad de Ciencias Económicas



CREER, CREAR, CRECER

**Título del Trabajo Final:**  
**Asociación Ilícita Fiscal en la Ley Penal**  
**Tributaria**



**Carrera de Posgrado: Especialidad en Tributación**

**Alumna: Ab. María Carolina García**

**Director: Ab. Carlos Arturo Ochoa**

**Año 2011**



## Agradecimientos

A la Universidad Pública Argentina, en especial a la Universidad Nacional de Río Cuarto –Facultad de Ciencias Económicas-, que posibilitó el cursado de mi carrera de posgrado.

A quien oriento el presente trabajo, por sus críticas fecundas,  
Ab. Especialista Carlos Arturo Ochoa.

A mis primos, Ab. Especialista Enrique Fernando Novo (h) y Ab. María Cecilia Novo quienes me impulsaron a iniciar esta carrera de posgrado y seguir estudiando brindándome continuamente su apoyo y afecto.

A los profesores, en especial a los miembros del jurado.

A mi padre, en el recuerdo y en la memoria, a mi madre, quien siempre me impulsó a estudiar, a mis hermanos, por su continuo apoyo y a mis compañeros de esta carrera.

## Abstract

Diversos autores consideran que uno de los principales exponentes del llamado paquete antievasión fue la reforma al artículo 15 de la Ley Penal Tributaria, la cual incorporó la norma mencionada, constituyendo su objetivo principal buscar nuevas respuestas al problema de la evasión tributaria y de esta manera enfrentar las supuestas organizaciones destinadas a facilitar la evasión impositiva.

El objetivo de la realización del presente trabajo monográfico es el análisis de la figura delictiva: “Asociación ilícita fiscal” incorporada por la ley N° 25.874 al art. 15 inc. c) de la Ley Penal Tributaria en el año 2004 (B.O. 22/01/2004), como una figura agravante de la evasión impositiva.

La asociación ilícita tributaria es un tipo penal autónomo, de carácter permanente y de peligro abstracto.

El bien jurídico protegido por el delito de la asociación ilícita fiscal es la incolumidad de la hacienda pública y los recursos de la seguridad social nacionales.

Por su contenido y su defectuosa redacción legislativa la figura delictiva en cuestión ha ocasionado discusiones doctrinarias y jurisprudenciales por los conflictos que genera en su aplicación práctica por los jueces intervinientes en las causas judiciales. Estos inconvenientes han ocasionado serios debates, a tal punto, que magistrados y doctrinarios han cuestionado su constitucionalidad por violar el principio de inocencia consagrado por el art. 18 de la Constitución Nacional y Tratados Internacionales con jerarquía constitucional.

La pena establecida para la figura delictiva tanto en mínimo (tres años y seis meses de prisión) como en su máximo (diez años de prisión) resulta manifiestamente desproporcionada.

*“...la razón de la diferencia no es otra que impedir la excarcelación del imputado, pues al fijar la figura especial una pena cuya máxima supera el tope procesal de los ocho años, y un mínimo cuya entidad no posibilita la aplicación de la condenación condicional (art. 26 CP), determina en principio la improcedencia de la excarcelación por cuanto no permite la aplicación de los arts. 317 y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación...”*<sup>1</sup>

La asociación ilícita fiscal es de: *“constitucionalidad harto dudosa pues revela una ampliación del ámbito de la prohibición que no puede sortearse sino en violación al principio de lesividad, y sin que a su respecto quepan legitimaciones basadas en el peligro*

---

<sup>1</sup> OCHOA, Carlos Arturo, “Ley Penal Tributaria Comentada Nro. 24.769”, Ed. Alveroni Ediciones, Córdoba, 2007, Pág. 113.

*para todos los derechos y libertades que la organización democrática estatal trata de garantizar a toda la sociedad”.*<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> ZAFFARONI, Eugenio Raúl, ALAGIA A. y SLOKAR, A. Derecho Penal-Parte General, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2003, pág. 811.



## Índice

1. Introducción	5
2. Objetivos	7
3. Metodología	8
4. Asociación Ilícita Fiscal	9
4.1. Antecedentes históricos del delito de asociación ilícita	9
4.2. Antecedentes legislativos del delito de asociación ilícita fiscal	11
4.3. Fundamentos de la Inclusión en la Ley Penal Tributaria (L.P.T. N° 24.769) del delito de asociación ilícita fiscal	12
4.4. Análisis de la Figura.	16
4.4.1. Diferencias y similitudes con la asociación ilícita legislada por el Código Penal (art. 210 CP)	16
4.4.2. Características	19
4.4.3. El bien jurídico protegido	22
4.4.4. Ámbito de aplicación	23
4.4.5. El tipo legal. Elementos.	24
4.4.6. Jefes y organizadores. Agravantes.	28
5. Problemáticas y críticas que suscita la asociación ilícita fiscal	34
5.1. Escala penal de la figura. Improcedencia de la excarcelación del imputado. Análisis jurisprudencial	34
5.2. Responsabilidad de los participantes en el delito.	36
5.3. ¿El agravamiento de los delitos y las penas en la Ley Penal Tributaria solucionan los problemas que plantea la evasión impositiva?	51
6. Conclusiones y opinión	53
7. Bibliografía	56

## 1. Introducción

Diversos autores (Nicolás Daniel Ramirez; Osvaldo H. Soler) consideran que uno de los principales exponentes del llamado paquete antievasión fue la reforma al artículo 15 de la Ley Penal Tributaria, la cual incorporó la norma mencionada, constituyendo su objetivo principal buscar nuevas respuestas al problema de la evasión tributaria y de esta manera enfrentar las supuestas organizaciones destinadas a facilitar la evasión impositiva.<sup>3</sup>

La asociación ilícita genera, como infra se especificará, varios interrogantes que serán el objeto de análisis del presente trabajo.

Estos giran en torno a:

- Si la asociación ilícita fiscal es una figura derivada de la asociación ilícita del art. 210 del Código Penal, ó se trata de un tipo penal verdaderamente novedoso o independiente.
- Si fue correcta la decisión del legislador al separar este nuevo delito del contenido en el art. 210 del Código Penal, y sino hubiera sido suficiente aplicar la asociación ilícita existente.
- Si la asociación ilícita tributaria tiene como objetivo la protección de un bien jurídico distinto del protegido por el Código Penal. En ese caso, cuál es el bien jurídico protegido?
- Si no hubiera sido suficiente aplicar las reglas que sobre participación criminal prevé la parte general del Código Penal y;
- Si la ley 24.769 ya protegía la hacienda pública, si era necesaria la incorporación de un nuevo tipo penal, si se encontraba el bien jurídico suficientemente protegido y si una aplicación de los existentes no era suficiente.

Por otro lado, resulta interesante indagar en el trabajo a realizar otras problemáticas y críticas, (que a continuación menciona), que por su contenido y su defectuosa redacción legislativa genera la figura en cuestión en su aplicación práctica por los jueces intervinientes en las causas judiciales. Estos inconvenientes han ocasionado serios debates, a tal punto, que magistrados y doctrinarios han cuestionado su constitucionalidad por violar el principio de inocencia consagrado por el art. 18 de la Constitución Nacional y Tratados Internacionales con jerarquía constitucional.

---

<sup>3</sup> (RAMIREZ, Nicolás Daniel, 2010, "Asociación Ilícita Tributaria. ¿No era suficiente el 210 bis del Código Penal? Disponible en [www.juschubut.gov.ar/03.../9.../Asociación - Ilícita Tributaria.pdf](http://www.juschubut.gov.ar/03.../9.../Asociación - Ilícita Tributaria.pdf), consultada con fecha 26 de noviembre de 2010; SOLER, Osvaldo H., 2004, La "Asociación Ilícita" como delito autónomo en materia tributaria, disponible en: <http://www.soler.com.ar/2004/v20.htm>, consultada con fecha 25 de noviembre de 2010).

- En primer lugar, una de las críticas efectuadas por la Doctrina<sup>4</sup> al apartado c) de la ley es que el mínimo de la pena establecida para el delito supera el mínimo de la figura general legislada por el Código de fondo. Asimismo, el máximo de la pena (diez años de prisión), supera el máximo de las penas establecidas para los delitos por los cuales se constituyó la asociación ilícita fiscal. De esta manera, la pena establecida para la figura delictiva analizada tanto en su mínimo (tres años y seis meses de prisión) como en su máximo (diez años de prisión) resulta manifiestamente desproporcionada.

- Otra problemática que suscita la figura, en su aplicación práctica por los Tribunales son las dificultades que plantea a la hora de responsabilizar a los distintos intervinientes en el delito, ya que los delitos legislados por la Ley Penal Tributaria son en su gran mayoría delitos especiales o propios, en los cuales el autor debe poseer una determinada calidad: el obligado tributario o previsional, y el agente de recepción y percepción, en virtud de lo cual se limita el ámbito de aplicación del tipo legal en cuestión.

Ello así, éstos últimos por aplicación de las reglas de la participación criminal por su convergencia intencional en el hecho quedarán sometidos a las reglas que sobre participación criminal establece el Código de fondo (arts. 45 y sigtes. del CP).

Conforme lo expuesto, numerosos autores, tratadistas, legisladores con diferentes posturas pregonen la supresión de este inciso o su reforma, a los fines de que el tipo delictivo sea redactado de manera tal, que contemple las lagunas que en el presente genera su aplicación y, fundamentalmente, que sea coherente con el todo armónico que integra, esto es, con las distintas penas establecidas por los tipos delictivos establecidos por la ley 24.769 y el Código Penal y sus leyes complementarias.

Para finalizar, y a modo de colofón sería interesante preguntarse, si ante los problemas económicos y sociales por los que atraviesa el país, un agravamiento de los delitos y las penas, como sucedió con la reforma a la Ley Penal Tributaria, solucionan los problemas que plantea la evasión impositiva y, en su caso, si se cumple con el fin preventivo de la pena al evitar que se cometan nuevos ilícitos tributarios.

---

<sup>4</sup> OCHOA, Carlos Arturo, "Ley Penal Tributaria Comentada Nro. 24.679, Ed. Alveroni Ediciones, Córdoba, 2007, pág. 113.

2. **Objetivos**

El objetivo de la realización del presente trabajo monográfico es el análisis de la figura delictiva: “Asociación ilícita fiscal” incorporada por la ley N° 25.874 al art. 15 inc. c) de la Ley Penal Tributaria en el año 2004 (B.O. 22/01/2004), como una figura agravante de la evasión impositiva.

Las conclusiones permitirán establecer si es necesaria una modificación legislativa, la derogación de la figura existente o bien mantener la figura legal actualmente vigente.

### 3. Metodología

Para elaborar el presente trabajo, se recurrirá fundamentalmente al método explorativo, por ser éste el más idóneo a los fines de abordar el tema objeto de estudio. De esta forma, se logrará profundizar en el conocimiento del tema, y recabar la información necesaria a los fines de la elaboración de la monografía. Por ello, se realizará una investigación documental con remisión bibliográfica. Las fuentes de información a utilizar serán: libros, jurisprudencia, publicaciones periódicas, actas de congresos y simposios, normas, boletines o revistas de resúmenes bibliográficos (abstracts) con resúmenes, síntesis o compendios de artículos y otras publicaciones, etc.

Para llegar al cometido propuesto, se analizarán sus antecedentes históricos, legislativos, doctrinarios, jurisprudenciales y su inclusión definitiva dentro de la Ley especial ut supra mencionada. También, será objeto de estudio el debate doctrinario y jurisprudencial respecto de las problemáticas que suscita la figura en su aplicación práctica por los magistrados judiciales.

Asimismo, se estudiarán las diferencias de dicha figura con la Asociación Ilícita común legislada por el art. 210 del Código de fondo; los distintos aspectos de la figura objeto de análisis, desde el punto de vista de la Teoría de la Imputación Jurídica Delictiva, o sea los distintos presupuestos a los fines de la aplicación de la pena: el hecho, la tipicidad, la antijuricidad, la culpabilidad y la punibilidad del delito, así como también otros aspectos que hacen a su consumación, si admite la tentativa o no, cual es el bien jurídico protegido, etc.

#### 4. Asociación Ilícita Fiscal

##### 4.1. Antecedentes históricos del delito de asociación ilícita

Los primeros antecedentes del delito de asociación ilícita se remontan al derecho romano siendo legislado en el Codex Reptitae Praelectionis, Libro I, Título III, ley XV.

Sostiene Cristián Cúneo Libarona que:

*“Allí, bajo la denominación “conventículo” se recriminaba la conducta de quienes, en comunidad, se dirigían a atacar al Estado o al Príncipe aunque también se designo así a las comunidades religiosas.”*<sup>5</sup>

*A su vez, el Papa Sixto V aplicó el mismo calificativo a toda reunión de hombres que se propusiera agredir a las personas o a la propiedad privada, siempre que se hubieran asociado con malos fines y con armas”.*<sup>6</sup>

Entre las sociedades delictuosas, las más celebres en occidente son la “camorra” napolitana y la “mafia” siciliana cuyos orígenes se remontan al período napoleónico. La “camorra” urbana, pudo ser destruida alrededor de 1910, en tanto la “mafia” originariamente rural, aún se mantiene.

Otras sociedades delictivas, presentan en occidente un carácter más bien político-terrorista. El Ku-Kux-Klan, que actúa en Estados Unidos desde el año 1865 contra la gente de color y desde 1920 indiscriminadamente, contra todos aquellos que ostentaran diferencias de raza, credo o religión y hasta contra los inmigrantes cualquiera fuera su origen.

En la legislación Argentina el ilícito fue introducido recién con el Proyecto de Código Penal de 1891, que a través del art. 252 se reprimía la conducta de quien tomara parte en cualquier asociación o banda destinada a cometer delitos.

En el Código Penal de 1886 la asociación ilícita constituía una banda si “dos o más individuos resuelven verificar delitos indeterminados”. Se consideraba a sus integrantes (art. 30) como “autores de todos los hechos que la banda cometa, salvo la prueba en contrario de la no participación en el hecho o hechos determinados”.

Por otro lado, el artículo 31 establecía que las disposiciones de la ley respecto del complot resultaban aplicables a las bandas y el art. 23 expresaba que:

*“Si dos o más individuos resuelven cometer un delito y se obligan bajo promesa de auxilio recíproco a ejecutarlo conjuntamente, esta asociación constituye un complot, y cada uno de los partícipes que antes, durante o después de la ejecución, se haya mostrado en actitud de cooperar o haya mantenido a sus compañeros en la convicción de que*

<sup>5</sup> LIBARONA, Cristián Cúneo, “Asociación Ilícita: Elementos del Delito”, Ed. Fabián J. Di Plácido, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2007, pág. 16.

<sup>6</sup> CARRARA, Francesco, Programa de Derecho Criminal, Parte Especial, Volumen IV, Temis, Bogotá 1997, § 2094, pág. 116.



*podían contar con su auxilio, será también considerado, después de la consumación, autor principal del delito”.*

Mediante la Ley Nro. 4189 del año 1903 se incorporó en la legislación Argentina en el artículo 30 inc. 5 la figura de la asociación ilícita como delito autónomo.

Posteriormente, hubo varios proyectos de reforma que modificaron en algunos aspectos la figura analizada como por ej. el Proyecto Peco de 1941 que pretendía eliminar el término banda y modificar las penas y el de 1960, que ubicaba la figura entre los delitos contra la tranquilidad pública, entre otros.

En el año 1968 se dictó la Ley Nro. 17.567 que elevó la pena del tipo básico del art. 210 de tres meses y seis años de prisión o reclusión. Asimismo, incorporó como figura agravante el art. 210 bis que reprimía la asociación que utilizara uniformes o distintivos militares o dispusiera de armas de guerra con pena de dos a ocho años de prisión o reclusión. En caso de que la asociación fuera militar el mínimo era de tres años.

En el año 1971 a través de la sanción de la Ley 18.953 se incorporó a la figura agravante un párrafo que duplicaba las penas en caso de que la asociación ilícita estuviera organizada por sistema de células con imposición de pena de muerte para los casos en que se causare la muerte o lesiones gravísimas a alguna persona (esta ley estuvo vigente desde el 27 de marzo de 1971 al 5 de junio de 1973).

Mediante el dictado de la Ley Nro. 20.043 de 1972 se derogó la pena de muerte, sustituyéndola por la prisión o reclusión perpetua.

En 1973 se volvió al texto original y en el art. 210 bis se establecieron penas de cinco a doce, o hasta quince años de reclusión o prisión. Por otro lado para los jefes, organizadores o instructores o si la asociación estuviere organizada por el sistema de células se reprimía a sus miembros con pena de prisión o reclusión de ocho a veinticinco años.

Al año siguiente mediante la Ley Nro. 20.642, se elevó la pena de tres a diez años para la figura básica y se incorporó un párrafo 2do. al artículo 210 que impuso una pena mínima de cinco años de prisión o reclusión para los jefes u organizadores de la asociación.

Dos años más tarde (1976) el gobierno de facto dictó la Ley 21.338 de 1976 que elevó al máximo las penas de las agravantes imponiendo pena de ocho a veinticinco años para los jefes u organizadores. Se incorporó nuevamente la pena de muerte en caso de que la asociación ilícita tuviera fines subversivos.

Finalmente, en el año 1984 la Ley 23.077 mantuvo el texto actualmente vigente, imponiendo pena de tres a diez años de prisión o reclusión para los miembros de la asociación ilícita mientras que el mínimo para los jefes u organizadores se estableció en cinco años.

La redacción actual del art. 210 del Código Penal textualmente reza:

*“Será reprimido con prisión o reclusión de 3 a 10 años, el que tomare parte en una asociación o banda de tres o más personas destinada a cometer delitos por el sólo hecho de ser miembro de la asociación.*

*Para los jefes y organizadores de la asociación el mínimo de la pena será de 5 años de prisión o reclusión.”*

Por su parte, el tipo especial de la asociación ilícita fiscal (Art 15 inc. c) de la Ley 24.769) expresa:

*“El que a sabiendas:*

...

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

#### **4.2. Antecedentes legislativos del delito de asociación ilícita fiscal**

En las sesiones parlamentarias el Poder Ejecutivo Nacional presentó ante el Congreso de la Nación el proyecto de Ley tendiente a la modificación de la Ley Penal Tributaria incorporando el artículo 15 bis, el cual reprimía: *“a quien formare parte de una asociación u organización compuesta por tres o más personas destinada a posibilitar, facilitar o brindar la colaboración necesaria para la ejecución de alguno de los delitos previstos en la presente ley...”*.

No obstante ello, la Cámara de Diputados modificó el proyecto enviado por el P.E.N., incorporando el mismo, no a la ley 24.769, sino al artículo 210 del Código Penal que establecía: *“Agréguese como segundo párrafo del artículo 210 del Código Penal el siguiente texto: Las mismas penas serán aplicables cuando una asociación o banda como la descripta en el párrafo anterior estuviere destinada a cometer cualquiera de los delitos previstos por la ley 24.769 o brindar la colaboración necesaria para facilitar o posibilitar su comisión. En este supuesto el mínimo de la escala penal previsto en el párrafo anterior para sus jefes y organizadores será de seis años de prisión o reclusión.”*.

Sostiene Jorge Enrique Haddad que la presentación de otro proyecto se origina en una iniciativa de la AFIP, en función de una especial interpretación respecto de la doctrina de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, recaída en la causa “Stancanelli”. En consecuencia, el proyecto se eliminó.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> HADDAD, Jorge Enrique, “Ley Penal Tributaria Comentada”, 6ta. Edición, Ed. AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2008, pág. 129.



En la mencionada causa el Máximo Tribunal de la Nación sostuvo que:

*“...la consideración fundada acerca de la existencia del acuerdo de voluntades explícito e implícito que caracteriza a la figura, acuerdo que el a quo extrae simplemente de la pluralidad de presuntos hechos delictivos, algunos de los cuales inclusive no existen o no están siquiera indiciariamente demostrados; del mismo modo, se ha perdido de vista el fundamento del tipo legal en cuestión, ya que no se ve claramente en que medida la supuesta organización para efectuar ventas de armas al exterior pueda producir alarma colectiva o temor de la población de ser víctima de delito alguno, pues en todo caso aquéllos habrían estado dirigidos contra el erario nacional y no contra personas en particular...”.*<sup>8</sup> La cursiva y subrayado le pertenece.

Finalmente, la Cámara de Senadores decidió aprobar el proyecto enviado por el Poder Ejecutivo, realizándole alguna modificación al mismo (por ejemplo, agregando al tipo penal el requisito de habitualidad), incorporando el mismo a la Ley Penal Tributaria y, no al Código Penal.

Ello así, el 07 de diciembre de 2003 fue publicada en el Boletín Oficial la Ley 25.874, sancionada por el Congreso de la Nación. Por la Ley de mención se sustituyó el artículo 15 de la Ley Penal Tributaria Nro. 24.769 incorporando a dicho artículo a través del inciso c) la llamada asociación ilícita tributaria como delito especial, independiente y autónomo del contenido en el art. 210 del Código Penal.

En este sentido la Cámara Nacional de Casación Penal en la causa “Palacios” sostuvo:

*“La modificación del artículo 15 de la ley 24.769 (introducción, en el inc. c, de la figura de asociación ilícita tributaria por imperio de la ley 25.874 –B.O. del 22-1-2004-) no es fundamento de la atipicidad pretendida, pues la reforma sólo ‘previo’ un tipo penal de mayor especificidad que el previsto en el art. 210 del Código Penal, cuya constatación se conminó con una escala penal más gravosa (...) en este contexto, no resulta adecuado considerar que el legislador haya pretendido incorporar un tipo penal por el cual se completase el ámbito de prohibición previsto por el art. 210 del Código Penal, sino que, por el contrario, aquella incorporación constituye una figura que conmina con una escala penal más gravosa a supuestos particulares de asociación ilícita”.*<sup>9</sup>

#### **4.3. Fundamentos de la inclusión en la Ley Penal Tributaria (L.P.T. N° 24.769) del delito de asociación ilícita fiscal**

Antes de abordar este punto es menester aclarar que uno de los principales y más comunes medios utilizados a los efectos de evadir impuestos es la utilización de facturas apócrifas para generar gastos que son inexistentes en los impuestos (por ej. impuestos a las ganancias, impuesto al valor agregado, etc.).

<sup>8</sup> Recurso de Hecho deducido por la defensa de Emir Fuad Yoma en la causa Stancanelli, Néstor Edgardo y otro s/ abuso de autoridad y violación de los deberes de funcionario público s/ incidente de apelación de Yoma, Emir Fuad – causa N° 798/95-“, Buenos Aires, 2001, Fallos 324:3959.

<sup>9</sup> CNCas.Pen., Sala I, 19-2-2007, “Palacios, Alberto M. y otro s/ Recurso de Casación”, causa 7876.

Como surge del “Protocolo de investigación de delitos tributarios cometidos mediante el uso de facturas apócrifas” (fue aprobado en noviembre de 2009, mediante la resolución del procurador general, PGN 149/4009), recientemente elaborado por la Unidad Fiscal de Investigación de Delitos Tributarios y Contrabando (Ufitco) (a cargo del fiscal general mariano H. Borinsky), dentro del género de los delitos tributarios, la evasión fiscal, y específicamente las modalidades relacionadas con la utilización de las facturas apócrifas, representan la especie de mayor incidencia en el normal desarrollo del proceso ingreso-gasto del Estado Nacional.<sup>10</sup>

Esta clase de comprobantes o documentos carecen de respaldo, son inventados con el propósito de disminuir el monto del impuesto adeudado al fisco. La falsedad radica en la íntegra confección de instrumentos (facturas o documentos) o en la utilización de documentos auténticos con contenido de datos falsos, o brindando datos falsos para que un documento auténtico en su forma resulte falso en su contenido engañando de esta manera a la Administración Tributaria.

Algunos autores (Osvaldo H. Soler y Jorge Enrique Haddad) sostienen que uno de los fundamentos de la inclusión del tipo legal de la asociación ilícita tributaria a la Ley 24.769 fue la creciente proliferación del medio utilizado para evadir impuestos: “Las llamadas facturas apócrifas”.

Haddad manifiesta que la justificación fue la existencia de organizaciones denominadas “usinas”, y cuyo único objetivo era la venta de facturas apócrifas mediante la creación de sociedades inexistentes, habiéndose aprobado originalmente un proyecto que incorporaba un párrafo 2º al art. 210, CPen., que fue posteriormente reemplazado por el texto en estudio.<sup>11</sup>

El citado autor expresa su opinión expidiéndose por la innecesariedad del tipo penal bajo análisis ya que para él debía aplicarse el mismo tipo penal contemplado en el art. 210 del CP.

Luego de especificar distintos supuestos en los que una organización puede utilizar el medio de las facturas apócrifas para cometer ilícitos tributarios efectúa un interesante análisis de la Administración Tributaria de Chile comparativamente con nuestro país en relación a medidas preventivas, de control y fiscalización tendientes a evitar la utilización de este medio comisivo por parte de los obligados tributarios con el fin de sustraerse fraudulentamente del pago de sus obligaciones fiscales.

Así sostiene que:

---

<sup>10</sup> “Algunos comentarios al reciente proyecto de reforma de la Ley 24.769 y del art. 76 bis del Código Penal impulsado por el Poder Ejecutivo Nacional” por Deborah LICHTMANN y Daniel SCHURJIN ALMENAR, publicado en Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario – IV, 2010, Director: Edgardo Alberto Donna, Ed. Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, págs 531.

<sup>11</sup> HADDAD, Jorge Enrique; Ley Penal Tributaria Comentada, Sexta Edición, Ed. AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2008, págs. 132 y 133.

*“Durante la presidencia de Frei padre, se implementó una reforma tributaria que alcanzó también a la administración tributaria, en la cual, entre otros requisitos, se exigió que las facturas de todos los contribuyentes fueran presentadas al organismo fiscal – Servicio de Impuestos Internos- para que se les coloque un sello de agua. El organismo, por su parte, no solamente controla la numeración y los datos, sino que, además, dosifica la cantidad de facturas que el contribuyente debe tener en función de lo que paga por impuestos, por ejemplo, respecto del IVA.*

*Si encuentra algo dudoso, o que no se corresponde con la realidad, como la pretensión de que le sellen 2000 facturas a un contribuyente que recién inicia actividades, o que los montos pagados en el IVA no son acordes con la cantidad de facturas que se presentaron, le entregan una cantidad mínima de facturas y, además le efectúan una inspección.*

*Este simple sistema fue originariamente implementado en nuestro país con la res. 3118, y luego mantenido por la 3419, que obligaba a presentar, antes de la utilización de nuevos talonarios de facturas, los formularios 446/F, donde se debía informar el número de la última factura A, B o C, utilizada, y la numeración y cantidad de los nuevos talonarios. Inexplicablemente, se eliminó sin haberse utilizado, a pesar de ser (o de haber sido) una herramienta importantísima”.*

Concluye su análisis diciendo:

*“...si el Fisco trabajara en debida forma, se atenuaría –nunca puede asegurarse la eliminación total- sustancialmente la utilización de facturas apócrifas, y no es de ningún modo justificable la criminalización de conductas como lo legislado en la ley 25.874; tampoco es válida en consecuencia, la justificación dada por los funcionarios que sustentaron la reforma, lo cual nos lleva a coincidir con José Viola respecto de la existencia de otras intenciones o intereses”.*<sup>12</sup>

Por su parte, Soler sostiene que una de las razones -tal vez la principal- de la inclusión del delito de asociación ilícita en la Ley Penal Tributaria, es atacar el fenómeno de las denominadas “facturas apócrifas”, a través de la amenaza sobre los partícipes de la maniobra fraudulenta, es decir, los fabricantes de dichas facturas y los profesionales que a juicio del organismo fiscal son los “ideólogos” de la operatoria.

*“De tal modo, al no entrar la confabulación orquestada en el instituto de la participación criminal, los partícipes de la misma estarían formando parte de un delito autónomo, el de la asociación ilícita, que al estar penado con un mínimo de cuatro (4) años de prisión, no goza del beneficio de la excarcelación.”*<sup>13</sup>

Huelga destacar que existe un proyecto de reforma de la Ley 24.769 y del art. 76 bis del Código Penal que fue enviado por el Poder Ejecutivo de la Nación a la Honorable

---

<sup>12</sup> HADDAD, Jorge Enrique, Ley Penal Tributaria Comentada, Sexta Edición, Ed. AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2008, págs. 135 y 136.

<sup>13</sup> SOLER, Osvaldo H., La Asociación ilícita como Delito Autónomo en materia tributaria”, <http://www.soler.com.ar/2004/v20.htm>, consultado el 25/11/2010.





Cámara de Diputados del Congreso de la Nación, en el período de sesiones parlamentarias mediante mensaje n° 379 de fecha 17 de marzo de 2010 cuyo art. 2 (Evasión Tributaria Agravada) introduce como agravante la utilización de facturas apócrifas o documentos equivalentes.

Mariano H. Borinsky, Gustavo R. Lattanzio y Pablo n. Turano luego de analizar el proyecto sostienen al respecto que:

*“...si la pretensión del Proyecto es combatir la criminalidad económica a través del uso de facturas apócrifas, se debería implementar planes de prevención y represión más efectivos y eficientes por parte de las autoridades administrativas (AFIP), del Ministerio Público Fiscal como órgano dedicado a la persecución de estos delitos y del Poder Judicial de la Nación. En este sentido, dentro del ámbito del Ministerio Público Fiscal, el procurador general de la Nación aprobó un documento presentado por el Ufitco por el cual se diseñó la estrategia de persecución y se estableció un protocolo de actuación de investigaciones por la posible comisión del delito de evasión tributaria mediante el uso de facturas apócrifas”. (Cf. res. PGN 149/2009, en <http://www.mpf.gov.ar/resoluciones/PGN/2009/PGN-0149-2009-001.pfd>)”.*<sup>14</sup>

Por su parte, en relación a este punto Deborah Lichtmann y Daniel Schurjin Almenar manifiestan que:

*“...puede arriesgarse que el diseño del agravante podría resultar sobreabundante e, incluso, algo endeble al momento de tener por justificada su existencia como hipótesis susceptible de sustentar aumentos en el nivel de punición.*

*Además, ha de tenerse presente que tanto la normativa tributaria vigente como las resoluciones que usualmente emite el Fisco establecen medidas específicas a fin de que el contribuyente, por un lado, constate la validez de las facturas que recibe y, por el otro, actúe con la mayor prudencia al emitir facturas.*

*Entre las principales medidas se puede mencionar la obligación de ciertos contribuyentes (entre ellos, los exportadores) de constatar vía internet la validez de las facturas que reciben, la exigencia de solicitar un “Código de Autorización de Impresión” para las facturas comerciales que se emitan, la consulta obligatoria a la base informática “Archivo de Información sobre Proveedores” para determinados agentes de retención, la creación de las facturas clase “M” y clase “A” con la leyenda “Pago en CBU informada”, la modificación de las normas vinculadas al domicilio fiscal e implementación de la ley antievasión (la cual regula los medios de pago) y las normas incorporadas por el denominado “primer paquete antievasión” vinculadas con la responsabilidad solidaria de quienes resulten destinatarios de tales facturas. Así, puede entenderse que todo ello, junto con la modalidad básica de la evasión tributaria, forma*

<sup>14</sup> Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario – IV, 2010, Director: Edgardo Alberto Donna, Ed. Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, págs. 502 y 503.

*parte de un sistema lo suficientemente exigente con el contribuyente como para acudir a construcciones calificadas.*"<sup>15</sup>

De concretarse la reforma debería plantearse seriamente si es necesario mantener la inclusión de la asociación ilícita fiscal como tipo penal específico, independiente y autónomo ya que en ese caso esta constituiría un supuesto diferencial del delito de evasión en caso de que se constituye una organización criminal dedicada a suministrar facturas apócrifas.

Conforme a los argumentos vertidos ut supra si se sigue el criterio de los autores citados en relación a la inclusión de la figura en examen en la ley penal tributaria sería innecesario mantener el tipo legal de la asociación ilícita fiscal ya que de tornarse operativa la reforma de la agravante analizada por utilización de facturas apócrifas la razón de su inclusión desaparecería.

En este caso coincide con Haddad en que debería aplicarse directamente el art. 210 del CP o sea la asociación ilícita fiscal común.

(Es dable destacar que el proyecto no hace ninguna referencia a las agravantes del art. 13 y 15, incs. a y b de la Ley 24.769 o de la figura de la asociación ilícita fiscal. No obstante ello, no puede descartarse la posibilidad de su vigencia en caso de tornarse operativa la letra del proyecto ya que de lo contrario los autores hubieran manifestado la supresión de los artículos que contienen las agravantes y la asociación ilícita fiscal).

#### **4.4. Análisis de la figura.**

##### **4.4.1. Diferencias y similitudes con la asociación ilícita legislada por el Código Penal (art. 210 CP)**

A los efectos de una mayor comprensión del tema objeto de estudio es menester señalar las diferencias y similitudes de la figura de la asociación ilícita fiscal (figura especial) con el delito de asociación ilícita común receptado por el Código de fondo en el artículo 210 dentro del título de los delitos contra el orden público.

Las características de ambos tipos son las mismas. Tanto el delito de asociación ilícita fiscal como la asociación ilícita son tipos penales autónomos, de carácter permanente y de peligro abstracto.

Asimismo, los elementos de ambos tipos penales son los mismos con las diferencias que infra señala y especifica más detalladamente.

De igual modo la acción típica es la misma: tomar parte en la asociación lo que significa ser miembro de la asociación con la salvedad que en la figura específica la

---

<sup>15</sup> Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario – IV, 2010, Director: Edgardo Alberto Donna, Ed. Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, pág. 530/532.

constitución de la asociación debe formarse mediante acuerdo o pacto de sus asociados con la finalidad de cometer “cualquiera de los delitos contemplados por el régimen legal tributario o sea la ley 24.769” mientras que en la asociación ilícita común del art. 210 del Código Penal la finalidad del acuerdo o pacto debe estar dirigida a cometer “delitos indeterminados (del Código Penal o sus Leyes complementarias)” quedando luego de la reforma tributaria fuera de su ámbito de punición los delitos contra la hacienda pública o los recursos de la seguridad social nacionales. El acuerdo puede ser explícito o implícito.

Es necesario efectuar algunas precisiones terminológicas con respecto a las palabras utilizadas por el dispositivo legal especial (art. 15 inc. c) y general (art. 210).

El primer artículo mencionado utiliza los vocablos formar parte de una **organización o asociación**” mientras que el art. 210 CP dice “el que tomare parte de una **asociación o banda**”.

Como se advierte pareciera que el legislador al utilizar la conjunción “o” los términos organización o asociación y asociación o banda son agrupaciones distintas.

No obstante ello, algunos sostienen que los términos banda y asociación son sinónimos.

Al respecto Cúneo Libarona manifiesta que:

*Así, “Los proyectos de códigos penales de 1937, 1941 y 1960, al igual que el Tribunal Superior de Justicia de Córdoba, calificaron como sinónimos los términos banda y asociación. Así lo entiende actualmente la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal. En la causa N° 6137, “Duarte Castro, María Angélica s/ Recurso de Casación”, rta. el 3/3/06, con el voto de los Dres. Guillermo José Tragant y Ángela Ester Ledesma, mientras que el Dr. Eduardo Rafael Riggi votó en disidencia.<sup>16</sup>*

Pese a ello, considera que hay disimilitudes entre los tres conceptos mencionados.

Por un lado, la asociación está constituida por tres o más personas destinada a cometer en forma organizada y habitual delitos indeterminados.

La organización es una asociación (con sus mismos elementos) que establece o regulariza una disposición o método con el objetivo de cometer los ilícitos para los cuales se constituyo.

Y, por último, banda es la constitución de tres o más personas destinadas en forma organizada y relativamente permanente a cometer delitos determinados. El término banda es utilizado asimismo por el Código Penal como una circunstancia agravante del delito de robo (pero no es necesario para que proceda la calificante que se reúnan todos los elementos que exige el tipo delictivo del art. 210 CP).

---

<sup>16</sup>LIBARONA, Cristian Cúneo, “Asociación Ilícita: Elementos del Delito”, Ed. Fabián J. Di Placido, ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2007, pág. 64.

*“De hecho la asociación ilícita supone la existencia de una banda, pero no a la inversa, toda vez que no toda banda implica necesariamente la existencia de una asociación criminal”.*<sup>17</sup>

Así lo entendió la Cámara nacional de Casación Penal expidiéndose diciendo:

*“El concepto de “banda” que califica como agravante al delito de robo no se identifica ni es sinónimo del de “asociación ilícita”, cuyos elementos específicos consisten en formar parte de una asociación, el propósito colectivo de cometer delitos, su indeterminación, y el número mínimo de partícipes”.*<sup>18</sup>

Al igual que el art. 210 la figura del art.15 inc. c) requiere pluralidad de miembros que fija en tres o más personas, es decir requiere un mínimo de tres participantes.

El bien jurídico protegido por ambas figuras es distinto. Mientras que el bien tutelado por la figura genérica contenida en el artículo 210 del Código Penal es el orden público o paz social en la figura especial legislada en el art. 15 inc. c) de la Ley Penal Tributaria es la incolumidad de la hacienda pública y los recursos de la seguridad social. (Cabe aclarar que antes de la reforma del Código Penal por la Ley 23.077 el bien tutelado por el art. 210 era la tranquilidad pública).

Numerosa doctrina y jurisprudencia brindan definiciones con relación al significado del orden público. A continuación transcribe las que a su criterio le resultan más relevantes.

Zulma Rubio manifiesta que el orden público puede definirse como:

*“el conjunto de normas y de instrucciones que tienen por objeto mantener en un país el buen funcionamiento de los servicios públicos, la seguridad y la moralidad de las relaciones entre los particulares y de las cuáles estos no pueden en principio apartarse en sus convenciones”.*

Continúa diciendo la autora citada que:

*“...objetivamente el orden público denota la coexistencia armónica y pacífica de los ciudadanos en el Estado y subjetivamente indica el sentimiento de tranquilidad pública; orden es paz pública (...) los delitos pueden afectar la paz pública en forma inmediata y mediata.”.*<sup>19</sup>

Sostiene Sebastián Soler que el orden público es la:

---

<sup>17</sup> MIKKELSEN-LOTH, Jorge Federico, “Asociación Ilícita - La Práctica judicial Perversa de Usar al Delitos de Asociación Ilícita como Sucédáneo Procesal”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2001, pág. 50.

<sup>18</sup> CNCasación Penal. Recurso de casación. Asociación ilícita: art. 167 inc. 2, del C.P. Concepto de banda. Distinción con la asociación ilícita, del voto del Dr. Riggi.

<sup>19</sup> RUBIO; Zulma L., El Delito de Asociación Ilícita, Ed. Platense, 1981, pág. 9.



*“tranquilidad y confianza social en el seguro desenvolvimiento pacífico de la vida civil”.*<sup>20</sup>

*“Con esta figura se pretende una protección mediata de bienes jurídicos primarios”.*<sup>21</sup>

*“...en consecuencia, no afecta de modo real, especial, y singular a persona alguna en particular. Por ello, el ilícito en cuestión no es susceptible de ofender o damnificar de manera directa a un particular”.*<sup>22</sup>

El delito de asociación ilícita tributaria esta reprimido con pena de prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años mientras que la figura común receptada por el Código Penal reprime el delito de asociación ilícita con prisión o reclusión de 3 a 10 años.

#### 4.4.2. Características

Como se sostuvo en el punto precedente la asociación ilícita tributaria es un tipo penal autónomo, de carácter permanente y de peligro abstracto.

##### Delito Autónomo

El delito de Asociación ilícita es un tipo penal autónomo. La doctrina es conteste en sostener que el ilícito en cuestión es independiente de los delitos que puedan llegar a cometer los miembros de la organización.

Ello así, la responsabilidad será diferente para cada integrante de la organización en función del grado de participación que haya tenido en los delitos que se hayan cometido.

*“Desde antiguo se ha sostenido que la “asociación ilícita constituye delito per se”, con independencia de los delitos para cuya perpetración se habrían concentrado los procesados”.*<sup>23</sup>

Silvia Gallo manifiesta en relación con el artículo 210 del Código Penal que, a través de ambos tipos, se criminaliza un acuerdo previo de cometer delitos –que incluso puede ser implícito- cuya peligrosidad radica en el probable comportamiento delictivo posterior – porque afecta al bien jurídico protegido orden público- independientemente de que éste se concrete.<sup>24</sup>

Es un acto preparatorio destinado a cometer delitos por lo que dichos actos no implican ejecución de los ilícitos por los cuales se constituyo la asociación.

<sup>20</sup> SOLER, Sebastián, Derecho Penal Argentino, Ed. Tea, Buenos Aires, 1983, pág. 589.

<sup>21</sup> Cámara de Apelaciones en lo Criminal y Correccional Federal en la causa N° 34.865, Sala II, “Capobianco, Mario y otros s/ sobreseimiento, rta. el 15/7/03.

<sup>22</sup> Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional, Sala II, rta. el 29/11/90, Boletín de jurisprudencia de la Cámara Nacional de Apelaciones Criminal y Correccional, 1990, N° 7, p. 306.

<sup>23</sup> CCC, La Ley, 6.575; di. Fall.I, 70; Cámara de Apelaciones de Rosario, La Ley 29.233; Crivellari, 7, 54, fallos citados por Mario Oderico en Código Penal anotado, Ideas, Buenos Aires, 1946, p. 319.

<sup>24</sup> GALLO, Silvia Patricia, Asociación Ilícita y Concurso de Delitos, Fabián di Plácido, pág. 12.



*“La asociación ilícita es una figura que pena lo que sería claramente un acto preparatorio”.*<sup>25</sup>

*“El delito de asociación ilícita posee una estructura similar a la de un acto preparatorio”.*<sup>26</sup>

En la mayoría de los casos estos actos preparatorios al no implicar actos de ejecución del delito no son punibles. Sólo pueden llegar a afectar las leyes del ordenamiento administrativo.

Sostiene Nuñez que:

*“No constituyen una excepción a la impunidad de estos actos preparatorios, los casos en que el C.P. castiga como delitos consumados determinados hechos que representan conductas de tendencia delictiva ulterior”.* El autor citado menciona algunos artículos del Código Penal que tipifican este tipo de conductas mencionado entre ellos el artículo 210 del CP que es el que recepta la figura del delito de Asociación Ilícita.<sup>27</sup>

Es menester aclarar que puede llegar a resultar controvertida la figura de la asociación ilícita común y la específica ya que con el establecimiento de dichos tipos penales se produce un anticipo de la protección de los bienes jurídicamente protegidos (en un caso el orden público y en el otro la hacienda pública y los recursos de la seguridad social) y consecuentemente un adelantamiento de la pena previamente a que los miembros de la asociación consumen los delitos para los cuales la misma se constituye.

#### Delito permanente

Se trata de un tipo de delito permanente que a diferencia de los tipos instantáneos su consumación no se agota y produce en un momento sino por el contrario se trata de un estado consumativo, que implica la permanencia de la ofensa al bien jurídico protegido.

Al tratarse de un delito permanente su vigencia temporal abarca el lapso de existencia de la asociación respecto de cada miembro en particular. La permanencia rige para cada autor separadamente por el tiempo que siga perteneciendo a la corporación asociativa.

Mikkelsen Loth en relación a esta característica refiere que Carrara sostenía que: *“...el factor cardinal de una sociedad criminal es, precisamente, que conste de una organización permanente”.*<sup>28</sup>

---

<sup>25</sup> Cámara Criminal y Correccional Federal, Sala II, causa N° 18.062 “Espinoza Bravo, Pedro”, rta. el 18/12/01.

<sup>26</sup> Cámara Criminal y Correccional Federal, Sala II, causa N° 18.748, “Rohm, Carlos Alberto y otros s/ procesamiento, rta. el 15/7/02.

<sup>27</sup> NUÑEZ, Ricardo C., “Derecho Penal Argentino `parte general””, 4ta. Edición actualizada por Roberto E. Spinka y Félix González, Ed. Marcos Lerner Editora Córdoba, Córdoba, 1999, pág. 225.

<sup>28</sup> CARRARA, Francesco, Discorso sul Diritto della Difesa Pubblica e Privata, Lucca, Carnovetti, 1859 citado por Jorge Federico Mikkelsen-Loth, “Asociación Ilícita – La Práctica Judicial Perversa de Usar al Delito de Asociación Ilícita como Sucedáneo Procesal”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2001, pág. 52.

Continúa el autor citado agregando que:

*“Esta característica del “elemento temporal”, influye sobremanera por la constante y permanente disposición para delinquir por parte de los miembros de la asociación, justamente, este es uno de los factores que crea la mayor de las incertidumbres en la sociedad porque no cesa en el tiempo la situación de desprotección”. (Ibídem).*

Lo expuesto significa que el acuerdo de voluntades tiene que estar dirigido a la comisión de actos ilícitos de manera permanente. Si el acuerdo sobre los objetivos ilícitos de la asociación es circunstancial habrá –en su caso- una participación criminal penada por el Código de fondo.

Señala Nuñez:

*“No toman parte en la asociación los que, sin integrarla como asociados, la auxilian o la ayudan desde afuera en alguna forma, por ejemplo, proporcionándole instrumentos o facilitando la reunión de los componentes de la asociación. Estos autores son partícipes del delito de asociación ilícita, pero no son miembros de ella”.<sup>29</sup>*

La jurisprudencia se ha expedido sobre el punto en relación a la asociación ilícita del art. 210 del CP.

*“Mientras el acuerdo en la participación concluye con la comisión del ilícito compartido, en la asociación ese acuerdo perdura en el tiempo, característica esta que determina su mayor amenaza al bien jurídico”.<sup>30</sup>*

Por su parte, la Cámara Criminal y Correccional de Quilmes en la causa “González” sostuvo:

*“...sino se desprende de las constancias de la causa la existencia entre los detenidos de un nexo funcional organizado y permanente que denote una estructura delictiva estable que tenga por finalidad cometer delitos, no existen elementos para tener por constituido prima facie el delito de asociación ilícita...”.<sup>31</sup>*

#### Delito de peligro abstracto

Como se adelantó ut supra la figura analizada es un tipo de delito de peligro abstracto ya que no requiere para su consumación un resultado de daño o lesión al bien jurídico protegido por la norma.

El delito se consuma cuando el miembro componente toma parte de la asociación –se constituye en miembro- y al ser independiente de los delitos para los cuales se conformó la

<sup>29</sup> NUÑEZ, Ricardo, “Derecho Penal Argentino”, Parte Especial, t. VI, Buenos Aires, Ed. Lerner, 1971, págs. 184 y sigtes.

<sup>30</sup> Cámara de Apelaciones en lo Criminal y Correccional Federal de San Martín, causa N° 231, “Abella, Juan C. y otros”.

<sup>31</sup> Cámara Criminal y Correccional de Quilmes, causa: “González”, Sala II, rta. el 10/10/95.

asociación basta que haya una amenaza de daño de que el bien tutelado –hacienda pública– sea vea lesionado.

Como sostiene el ya citado Nuñez el delito presumido por la ley (peligro abstracto o potencial):

*“es un peligro que la ley considera inherente al comportamiento, un peligro potencialmente contenido por éste”.*<sup>32</sup>

#### 4.4.3. Bien jurídico protegido

El delito de asociación ilícita fiscal es una clase de delito tributario que forma parte de los llamados delitos *económicos* constituyendo una característica de estos últimos la afectación o transgresión de bienes jurídicos supraindividuales ya que el bien jurídico protegido es el *orden público económico*.

El móvil para delinquir en este tipo de delitos en la mayoría de los casos es el ánimo de lucro por lo que resulta más severamente castigado por el ordenamiento jurídico cuando este ánimo es el motivo principal para cometer un determinado delito (cfme. art. 22 bis del Código Penal).

La jurisprudencia se ha expedido al respecto de la siguiente manera:

*“La finalidad directa e inmediata que se procura alcanzar con el régimen penal tributario es la protección del bien jurídico hacienda pública”.*<sup>33</sup>

*“El legislador tuvo en cuenta que las características económicas de los delitos tributarios no deben valorarse como una circunstancia que indique algún tipo de levedad en la producción de aquellas conductas; por el contrario, aquellas características evidencian la gravedad que el legislador ha asignado a aquellas transgresiones, que afectan severamente el presupuesto necesario para el cumplimiento de las funciones esenciales del Estado.*

*...Si por la afectación mencionada se pone en peligro, o se afecta el cumplimiento de aquellas funciones, la posibilidad de producción o la producción misma de la violencia social son muy concretas y tangibles. En consecuencia, el bien jurídico tranquilidad pública también se afecta. Esta valoración bien debe ser tenida en cuenta por el juez penal al aplicar la ley...*

*Al llevarse a cabo algunos de los delitos previstos por el Régimen Penal Tributario, tanto de lesión como de peligro, el perjuicio ocasionado al Fisco Nacional, en definitiva, repercute y daña a la sociedad toda y, en especial, a los sectores más débiles, por lo*

<sup>32</sup> NUÑEZ, Ricardo C., “Manual de Derecho Penal `parte especial””, Ed. Marcos Lerner Editora Córdoba, Córdoba, 1999, pág. 147.

<sup>33</sup> Cfme. Reg. Nº 1159/99, CNPen. Económico, Sala B.

*menos desde el punto de vista económico, con la incidencia que esto tiene en el mantenimiento y el desarrollo de la vida misma de los integrantes de aquella... ”*<sup>34</sup>

Para Riquert el bien jurídico protegido por el delito de asociación ilícita fiscal es la hacienda pública y los recursos de la seguridad social.<sup>35</sup>

Carlos Arturo Ochoa<sup>36</sup> sostiene que el bien tutelado es el orden público económico mientras que para Villegas<sup>37</sup> el bien jurídico protegido es la actividad financiera del Estado y en el caso de las contribuciones y aportes de la seguridad social, el bien jurídicamente protegido es la seguridad social.

No obstante las disimilitudes de los autores ut supra comentados en cuanto a la denominación del bien jurídico tutelado por el ilícito en cuestión cabe concluir que el bien jurídico protegido por el delito de la asociación ilícita fiscal es la incolumidad de la hacienda pública y los recursos de la seguridad social. De esta manera cualquier conducta ilícita que afecte estos bienes jurídicos contraviene el orden público económico.

Bajo Fernández y Bacigalupo manifiestan que diferentes autores describen el bien jurídico protegido por las normas penales tributarias como el erario público, el aspecto patrimonial de la hacienda pública como sistema de recaudación y realización del gasto público, las funciones de los tributos, la función del patrimonio público en un Estado social y democrático de derecho, el deber de lealtad del contribuyente al Estado, la aportación equitativa de los contribuyentes al sostenimiento de los gastos públicos, para concluir exponiendo su criterio según el cual todos los mencionados se encuentran en un segundo plano detrás de la protección del patrimonio de la hacienda pública afectando de este modo los delitos fiscales toda la política económica social.<sup>38</sup>

#### 4.4.4. **Ámbito de aplicación**

Lo protegido es la incolumidad de la hacienda pública y los recursos de la seguridad social nacionales quedando al margen de la protección penal de la Ley Penal Tributaria (de cualquier delito) los fiscos provinciales y municipales.

Es dable señalar que con la anterior ley 23.771 las haciendas públicas locales estaban incluidas dentro de la protección penal de la ley penal tributaria.

*“El pasaje desde el programa acuñado por la Ley 23.771 hacia aquel que el legislador diseñó mediante la ley 24.769 implicó la adopción de un Régimen Penal*

---

<sup>34</sup> CNPen. Económico, Sala B, 30-11-2006, “Di Biase, Luis Antonio y otros s/ Asociación Ilícita”, expte. 55.595.

<sup>35</sup> RIQUERT, Marcelo A., “Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario”, 2da. Edición, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2004, pág. 343.

<sup>36</sup> OCHOA, Carlos Arturo, “Ley Penal Tributaria Comentada Nro. 24.679”, Ed. Alveroni Ediciones, Córdoba, 2007, pág. 107.

<sup>37</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 8ª edición actualizada y ampliada, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2002, pág. 576.

<sup>38</sup> BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO, “Delitos Tributarios y Previsionales”, Ed. Hamurabi, 2001, págs. 54 y 56.



*Tributario que excluyó de su alcance cualquier maniobra lesiva de las haciendas públicas provinciales y municipales y mantuvo su interés al orden nacional.<sup>39</sup>, decisión que cosechó críticas negativas por parte de la doctrina”.<sup>40</sup>*

Al respecto expresa Villegas que:

*“...la anterior Ley 23.771 protegía la hacienda pública y su actividad financiera, comprendiendo a los tres niveles de gobierno (Nación, Provincias y Municipios), porque tan disvalioso y repudiable es cometer ilícitos respecto de tributos nacionales, como respecto de tributos provinciales y municipales.*

*Esto ha cambiado mediante la restricción al bien jurídicamente protegido, privilegiando al fisco nacional y excluyendo de la punición penal las haciendas provinciales, las de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y las aproximadamente mil setecientas haciendas municipales del país.*

*Lamentablemente, el legislador se ha guiado por la errónea opinión de los juristas que sostuvieron la imposibilidad de que la ley penal tributaria protegiera las haciendas locales.”.<sup>41</sup>*

Como se sostuvo en el punto 4.3 existe un proyecto de reforma tendiente a la modificación de la ley 24.769 y del art. 76 bis del Código Penal que, acertadamente, entre los numerosos cambios que plantea –entre ellos la agravante que comentó ut supra-, plantea amplificar el esquema de criminalización primaria de la Ley Penal Tributaria, habilitando la punición de quienes afecten las haciendas públicas de las provincias o de la ciudad de Buenos Aires mediante el despliegue de conductas que componen las figuras de los potenciales preceptos.

#### **4.4.5. El tipo legal. Elementos**

Los elementos que conforman la figura tipificada por el art. 15 inc. c) de la Ley Penal Tributaria son tres que surgen del mismo dispositivo legal:

- 1) Formar parte de una organización o asociación.
- 2) Un número mínimo de personas (tres o más).
- 3) Destino u objetivo (debe ser habitual): cometer cualquiera de los delitos tipificados en la Ley 24.769.

#### Acción Típica

---

<sup>39</sup> RIQUERT, Marcelo A., Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario, 2ª Ed., Ediar, Buenos Aires, 2004, ps. 76 y ss.

<sup>40</sup> CORTI, Aristides H. M. Calvo, Rubén A. y Sferco, José M., Un primer acercamiento, a trazo grueso, al nuevo Régimen Penal Tributario, en Antecedentes Parlamentarios, La Ley, año 1997, N° 2, ps. 762/763. Riquert, Cuestiones...cit., ps. 82/83.

<sup>41</sup> VILLEGAS, Héctor Belisario, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 8ª edición actualizada y ampliada, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2002, pág. 577.

Como se manifestó en el punto 4.4.1. al señalar las diferencias y similitudes de la figura genérica (asociación ilícita –art. 210 CP-) y la figura específica (asociación ilícita tributaria –art. 15 inc. c) L.P.T.-) la acción típica es la de tomar parte en la asociación lo que significa ser miembro de la asociación. La constitución de la asociación debe formarse mediante acuerdo o pacto de sus asociados con la finalidad de cometer cualquiera de los delitos contemplados por el régimen legal tributario o sea la ley 24.769.

El objetivo o la finalidad del acuerdo es la de cometer algunos de los delitos tipificados por la Ley Penal Tributaria.

Alguna doctrina exige como requisito típico la indeterminación de los delitos a cometer por los miembros de la asociación. Cabe aclarar en este punto que lo indeterminado no son los delitos a cometer sino la pluralidad de delitos que los miembros de la asociación tienen en sus miras realizar. Si la asociación se constituye para cometer un delito determinado que se agota en una conducta delictiva determinada constituirá una participación criminal punible por los arts. 45 y 46 del Código Penal.

Carlos Creus a los efectos de explicitar este aspecto de la figura delictiva de la asociación ilícita común manifiesta ejemplificativamente que:

*“Los empleados de una empresa que se proponen sustraer diez cajas de repuestos, participarán en hurtos reiterados, pero los que se propongan sustraer repuestos, sin planificar determinadamente su actividad, emprenderán una asociación ilícita, aunque se trate de hurtos contra la misma víctima.”*<sup>42</sup>

Como se manifestó ut supra la figura analizada requiere pluralidad de miembros que fija en tres o más personas, es decir requiere un mínimo de tres participantes.

Con relación a la capacidad de los asociados hay divergencias doctrinarias. Algunos autores entre ellos el ya citado Carlos Creus sostiene que es una exigencia del tipo legal que los tres sujetos sean penalmente imputables no pudiendo completarse el número mínimo exigido por el tipo con un inimputable ya que tales sujetos carecerán de voluntad para “asociarse con fines delictivos”. La comilla le pertenece al autor comentado.<sup>43</sup>

A contrario sensu, otros autores sostienen que el número mínimo puede completarse con un inimputable, sin que ello elimine la vigencia de la punibilidad para los imputables, pues como expresa Ricardo Nuñez: *“la criminalidad del pacto no reside en la punibilidad de sus autores, sino en el peligro que implica el pacto en sí mismo, cualesquiera sean sus autores. La incapacidad penal de algunos o de todos los asociados, no impide que*

---

<sup>42</sup> CREUS, Carlos, “Derecho Penal `Parte Especial””, Tomo II, Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma S.R.L., Capital Federal, 1990, pág. 109.

<sup>43</sup> CREUS, Carlos, “Derecho Penal `Parte Especial””, Tomo II, Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma S.R.L., Capital Federal, 1990, pág. 110.

*procesalmente, para castigar a los sujetos capaces o para someter medidas adecuadas a los que no lo son, se prueba la condición de asociados de todos ellos”<sup>44</sup>*

#### Consumación y tentativa

El tipo delictivo se consume con el acuerdo o pacto delictuoso, ya que con él se toma parte y el individuo se convierte en miembro de la asociación.

*“En la conducta descrita por el art. 15, inciso “c”, de la ley 24.769, lo que se reprime es la calidad de miembro de la asociación por el mero hecho de su creación, independientemente de que se consume el objetivo criminal perseguido por la organización –delitos fiscales-, no exigiéndose siquiera su comienzo de ejecución”<sup>45</sup>*

El tipo delictivo admite la tentativa lo que implica que el agente con la finalidad de cometer un delito determinado no lo consuma por circunstancias ajenas a su voluntad (cfme. art. 42 del Código Penal).

#### Confluencia de Figuras

Como se sostuvo en apartados precedentes el delito de la asociación ilícita es un delito autónomo independiente de los delitos que cometan los asociados cumpliendo los objetivos del acuerdo asociativo.

La jurisprudencia en la materia avala lo expuesto. Así se ha expedido:

*“Desde antiguo se ha sostenido que la “asociación ilícita constituye un delito per se”, con independencia de los delitos para cuya perpetración se habrían concentrado los procesados”<sup>46</sup>*

Existe un concurso real o material entre el delito de la asociación ilícita y aquellos ilícitos que se comentan en cumplimiento del objetivo o pacto delictuoso de aquella.

*“La figura de la asociación ilícita o banda destinada a cometer delitos, tiende a desvincular el castigo del concierto delictivo de la consumación o tentativa de los delitos objeto del acuerdo. Si todos o alguno de los asociados cometen uno de los delitos comprendidos en el acuerdo, sin perjuicio de su castigo por el solo hecho de ser miembro de la asociación, merecerán el correspondiente a su participación en el delito cometido. Ambos hechos concurrirán materialmente.”<sup>47</sup>*

---

<sup>44</sup> NUÑEZ, Ricardo C., “Derecho Penal Argentino, Parte Especial, t. VI, pág. 184 y sigtes., Buenos Aires, Ed. Lerner, 1971.

<sup>45</sup> Cámara Federal de Córdoba, Sala B, 24/09/2008, “Averiguación evasión impositiva”, Expediente n. 272/08, voto de Abel Sánchez Torres.

<sup>46</sup> CCC, La Ley, 6.575; di. Fall.I, 70; Cámara de Apelaciones de Rosario, La Ley 29.233; Crivellari, 7, 54. fallos citados por Mario Oderico en Código Penal anotado, Ideas, Buenos Aires, 1946, p. 319.

<sup>47</sup> NUÑEZ, Ricardo C., “Manual de Derecho Penal” ‘Parte Especial’, Ed. Marcos Lerner Editora Córdoba, Córdoba, 1999, pág. 357.

El Código Penal Argentino legisla en el Título IX de la parte general el Concurso de Delitos cuyo art. 55 contempla específicamente el concurso real o material de delitos. El art. citado expresamente establece que:

*“Cuando concurrieren varios hechos independientes reprimidos con una misma especie de pena, la pena aplicable al reo en tal caso tendrá como mínimo, el mínimo mayor y como máximo la suma resultante de la acumulación de las penas correspondientes a los diversos hechos. Sin embargo, esta suma no podrá exceder del máximo legal de la especie de pena de que se trate”.*

Respecto a este punto la jurisprudencia ha manifestado que:

*“El concurso entre el delito de asociación ilícita y algunos de los previstos por la Ley 24.769 es material (art. 55 del CP)...”.*<sup>48</sup>

*“El delito de asociación ilícita puede concurrir materialmente con los delitos ejecutados por sus integrantes. En ese sentido Jorge E. Buompadre sostiene que: “...Se trata de una figura autónoma que funciona independientemente de los delitos que cometen sus miembros. Es una infracción de pura actividad, de peligro abstracto y se consuma, insistimos, por el simple hecho de formar parte de la asociación criminal”.*<sup>49</sup>

#### Culpabilidad

El aspecto subjetivo se configura con el acuerdo propio de la asociación por lo tanto requiere necesariamente en el sujeto activo el conocimiento de que se integra la estructura asociativa, de los objetivos de la misma y el conocimiento de que está compuesta por el número mínimo requerido por la ley (un número mínimo de tres). Ello así, la figura es un delito de dolo directo aunque podría en algunos casos admitirse dolo eventual.

Bacigalupo sostiene que:

*“la realización del tipo objetivo es dolosa cuando el autor ha sabido de ella y la ha querido, por tanto, dolo es el conocimiento y la voluntad de la realización del tipo”.*<sup>50</sup>

Por su parte Eugenio Zaffaroni manifiesta que:

*“el dolo es la voluntad realizadora del tipo objetivo guiada por el conocimiento de los elementos de éste en el caso concreto.”.*<sup>51</sup>

Cabe aclarar en este punto que el conocimiento debe únicamente referirse al número mínimo de integrantes pero no es necesario que se conozca la identidad de éstos. Por lo

---

<sup>48</sup> Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 19/02/2007, “Palacios, Alberto M. y otro s/ Recurso de Casación”, causa 7876. Reg. 10077, del voto del Dr. Bisordi al que adhirió la Dra. Catucci.

<sup>49</sup> Derecho Penal – Parte Especial – T. II – pág. 370, citado por la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 19/02/2007, “Palacios, Alberto M. y otro s/ Recurso de Casación”, causa 7876. Reg. 10077, del voto del Dr. Madueño.

<sup>50</sup> BACIGALUPO, Enrique, “Manual de Derecho Penal”, Ed. Temis, pág. 103.

<sup>51</sup> ZAFFARONI, Eugenio R., “Tratado de Derecho Penal” ‘Parte General’, Tomo III, pág. 297.



tanto a tales conocimientos –aspecto cognocitivo- y la intención y voluntad (aspecto volitivo) de unirse al pacto se configura el dolo.

Sólo excluye la culpabilidad el error que recaiga sobre los objetivos del acuerdo o sobre la estructura asociativa (número de miembros) de manera que no procede la exclusión de la culpabilidad si el error versa sobre la identidad de los miembros o sobre las modalidades del plan delictivo.

#### Punibilidad

Este delito está reprimido con pena de prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10). Tanto el mínimo como el máximo de la escala penal de mención ha sido objeto de críticas por la jurisprudencia y doctrina cuestionando su constitucionalidad. Este tema será objeto de análisis en el punto 5 del presente trabajo.

#### **4.4.6. Jefes y organizadores. Agravante**

Al igual que la asociación ilícita común el art. 15 inc. c) contiene una agravante de la pena de la figura básica aumentando su mínimo a cinco (5) años de prisión para los jefes y organizadores de la asociación.

Jefes son los que mandan a otros miembros de la asociación, sea a la totalidad de ellos o a una parte mientras que organizadores son los miembros de la asociación que han actuado en su establecimiento u ordenamiento.

La jurisprudencia se ha expedido diciendo que:

*“Si una persona tiene un papel preponderante en la comisión de la mayoría de (las) tareas (del grupo), le cabe sin dificultad la condición de organizador, asimilable a funciones gerenciales en la órbita empresaria”.*<sup>52</sup>

*“El organizador es el “que ha intervenido en las tareas de organización, establecimiento o constitución de la sociedad criminal”; es decir, “quien acomete los programas o planes de acción, fines y medios de la empresa delictiva, recluta a los miembros y distribuye las tareas y roles”.*<sup>53</sup>

*“El organizador debe cumplir dentro de la asociación una función de disvalor equivalente a la del jefe y que su actividad debe referirse a la regulación del funcionamiento mismo de la asociación, por lo cual no sería suficiente idear o ejecutar los planes delictivos, por más decisivo que sea el aporte respecto de estos delitos en particular”.*<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> CNCrim. y Correc. Fed. – Sala I -15/2/1992 – JA – 1994 – T.I. – pág. 366.

<sup>53</sup> RIQUERT, Marcelo A., Ed. Ediar, 2ª ed. Ampliada y Actualizada – con cita de Buompadre, Jorge – T. 2 – pág. 375.

<sup>54</sup> ZIFFER, Patricia: “Lineamientos básicos del delito de asociación ilícita” – LL – 2002- T.A. – págs. 1210/1215.

Luego de analizar sus diferencias con la figura común legislada en el Código Penal y los distintos aspectos del tipo legal analizado cabe responder los interrogantes que se plantearon en la introducción del presente trabajo.

A continuación específica nuevamente los cuestionamientos intentando brindar – conforme los conocimientos obtenidos durante el desarrollo del presente respuestas y conclusiones parciales a las que arribó:

- Si la asociación ilícita fiscal es una figura derivada de la asociación ilícita del art. 210 del Código Penal, ó se trata de un tipo penal verdaderamente novedoso o independiente.

Se sostuvo en apartados precedentes que el delito de asociación ilícita fiscal legislado por el art. 15 inc. c) de la Ley 24.769 es un tipo penal independiente, especial y autónomo no derivado del contenido en el Código Penal.

Asimismo, se dijo que el bien jurídico protegido por ambas figuras es distinto. Por un lado, en el delito contemplado por el régimen penal tributario el bien tutelado es la incolumidad de la hacienda pública y los recursos de la seguridad social, en cambio, en la figura legislada por el Código Penal es el orden público.

Asimismo, como se manifestó en un primer momento la Cámara de Diputados modificó el proyecto de ley –tendiente a la modificación de la Ley Penal Tributaria– enviado por el Poder Ejecutivo agregando el ilícito en cuestión al Código Penal pero posteriormente la Cámara de Senadores modificó el proyecto agregando el mismo a la Ley Penal Tributaria y no al Código de fondo.

O sea, que la intención del legislador al aprobar el proyecto incorporando la figura de la asociación ilícita fiscal al régimen penal tributario fue crear un delito especial e independiente de la figura genérica del art. 210 del CP. De lo contrario hubiera incorporado el delito al mencionado Código.

- Si fue correcta la decisión del legislador al separar este nuevo delito del contenido en el art. 210 del Código Penal, y sino hubiera sido suficiente aplicar la asociación ilícita existente.

Como se dijo antes de la reforma de la Ley 24.769 la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo “Stancanelli” desestimó la aplicación del art. 210 del Código Penal ya que el bien jurídico tutelado por la norma “orden público” no se encontraba afectado.

Ello así, si se adopta este criterio interpretativo del Máximo Tribunal de la Nación el art. 210 del CP no sería aplicable a los delitos contemplados por el régimen penal tributario ya que el orden público no se encontraría dañado debido a que los bienes jurídicos protegidos por la figura general y especial -como se sostuvo en reiteradas oportunidades- no son los mismos.

Por lo tanto, se concluye que al sancionar el tipo legal específico el legislador pretendió cubrir una laguna de punibilidad y así no dejar impunes aquellas organizaciones o asociaciones constituidas con la finalidad de cometer ilícitos contra el fisco nacional.

No obstante, es dable destacar que en un fallo emanado por la Cámara Nacional en lo Penal Económico<sup>55</sup> respecto de una causa en la que, las tareas investigativas y la documentación colectada llenaron de convicción suficiente al juzgador que:

*“Por el estudio del legajo se advierte, con el alcance exigido por el art. 306 del C.P.P.N., la presencia de los elementos que constituyen el tipo de objetivo de la asociación ilícita (art. 210 del Código Penal)”.*

Es menester aclarar que de las constancias de la causa de mención resultaba que:

*“Las sociedades presuntamente ficticias que habrían sido creadas fueron utilizadas, en principio, para la simulación de operaciones comerciales con contribuyentes cuya existencia no está cuestionada, por medio de las cuales estos últimos habrían reducido indebidamente la base imponible de sus obligaciones tributarias. En ese marco, por la gran cantidad de personad jurídicas que habrían echado mano del “servicio” investigado, se advierte la presencia de la finalidad –exigida por el tipo del art. 210 del Código Penal- de cometer...una pluralidad de planes delictivos, que no se agote en un conducta determinada...”.*

De los párrafos transcritos del fallo citado surge claramente que la figura típica del art. 210 del C.P., resultaba aplicable, aún en los casos en que los “planes delictivos” ponían el peligro el bien jurídico “ hacienda pública” a través de la reducción de las obligaciones tributarias.

En efecto, la Cámara observa en el considerando 15 de la sentencia que:

*“...el razonamiento de la defensa...por el cual se hace referencia a la existencia de un proyecto legislativo de reformas vinculadas al tipo penal aplicado por el juzgado a quo, no puede prosperar, toda vez que la disposición legal vigente al momento de los hechos era el art. 210 del C.P., y –conforme lo expresado por la presente- sus elementos típicos se encontrarían “prima facie” acreditados por las evidencias incorporables al legajo...”.*

De este modo si toma este criterio interpretativo y no el del fallo “Stancanelli” debería entenderse que la tipicidad de delito de “asociación ilícita” permitiría su aplicación aún al campo tributario resultando -por imperio del art. 4 del Código Penal- de plena aplicación la figura descrita por el art. 210 del C.P. Ello por cuanto las disposiciones generales establecidas por el Código de fondo se aplican por remisión dispuesta por el art. 4 del mismo Código que textualmente reza:

---

<sup>55</sup> Real de Azua, Enrique Carlos y otros s/ Asociación Ilícita: causa 51125; CNPE, Sala B, 30/12/03 (IMP, 2004-6-21).

*“Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieren lo contrario”.*

- Si la asociación ilícita tributaria tiene como objetivo la protección de un bien jurídico distinto del protegido por el Código Penal. En ese caso, cuál es el bien jurídico protegido.

Al haberse incorporado el delito de la asociación ilícita fiscal como delito independiente, especial y autónomo del contenido en el Código Penal no puede adjudicársele la protección del bien jurídico orden público o “tranquilidad pública” (de acuerdo con su denominación anterior), sino la protección de la incolumidad de la hacienda pública y los recursos de la seguridad social (nacionales) o sea el mismo bien jurídico que el que protege la Ley Penal Tributaria.

Si la intención hubiera sido proteger el orden público, se hubiera mantenido la figura general tal como está actualmente legislada o se hubiera incorporado en el Código Penal la figura de la asociación ilícita fiscal como delito especial dentro del mismo artículo 210 o dentro del mismo título (que tipifica los delitos contra el orden público).

- Si no hubiera sido suficiente aplicar las reglas que sobre participación criminal prevé la parte general del Código Penal

Como se sostuvo en apartados precedentes la asociación ilícita en un tipo penal que exige para su configuración que los miembros se asocien para cometer una pluralidad de delitos indeterminados lo que excluye al delito concertado.

Esta diferencia ha sido puesta de relieve por la jurisprudencia. Así, en autos: “Rodríguez Barreto y otro” la Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional ha sostenido que:

*“La figura legal de la Asociación Ilícita requiere que medie un acuerdo tácito o expreso entre tres o más personas en orden al objetivo previsto en la norma: cometer delitos. De tal acuerdo debe surgir cierta duración temporal, diferenciándose así de una convergencia transitoria con el fin de cometer uno o más hechos determinados, propia de la participación criminal. Además, debe traducirse en una mínima organización que es la que requerirá el grupo para la consecución de los fines delictivos comunes. Finalmente tendrá por objeto la comisión de una pluralidad de delitos que es el fin inmediato por el que se formará el grupo. La pluralidad de delitos indeterminados en cuanto a la cantidad, se encuentra íntimamente ligada a la estabilidad que requiere la asociación ilícita para su configuración, pues tal indeterminación implica no sólo que se cometerían cuando las condiciones de presencia, tiempo y lugar se presentan propicias, sino que se demuestre palmariamente que la concreción de esa intención esta necesariamente ligada al convencimiento –por parte de los comprometidos- de su durabilidad en el tiempo”.*<sup>56</sup>

---

<sup>56</sup> CNCrimyCorrec., Sala VI, causa N° 20.225: Rodríguez Barreto y otro”.



Por lo tanto, si un grupo de personas aúnan sus voluntades con fines de cometer un delito determinado sin miras a permanecer su acuerdo asociativo en el tiempo se regirá por las reglas de la participación criminal previstas en la parte general del Código de fondo; debido a que la “*organización aquí no es esa organización que sobrevive a los singulares actos criminales proyectados, sino el medio de comisión que muere y se extingue con los mismos*”.<sup>57</sup>

Ello así, de acuerdo a este razonamiento no se podría aplicar las reglas de la participación criminal a una asociación ilícita (por las características específicas y propias) que tiene esta figura que claramente se diferencia de un grupo que acuerde cometer un delito determinado.

El citado autor Antonio Pablos de Molina manifiesta acertadamente con relación a la figura general legislada por el Código Penal (art. 210) que:

*“Lo que decidió el legislador al llevar a la Parte Especial un tema de la Parte General, derogando normas generales de la participación criminal, fue justamente contemplar la forma en que genéricamente trasciende determinada organización, a los singulares actos criminales proyectados, porque de hecho los sobrevive en la especie bajo la forma de asociación. Ello así, porque el tipo de asociación ilícita, “en cuanto incriminación autónoma de formas de participación criminal, entraña una auténtica excepción en esta materia, excepción que se justifica en la medida en que la asociación es y sea algo esencialmente distinto de la mera delincuencia”. (Ibídem).*

- Si la ley 24.769 ya protegía la hacienda pública, si era necesaria la incorporación de un nuevo tipo penal, si se encontraba el bien jurídico suficientemente protegido y si una aplicación de los existentes no era suficiente

Sostiene Nicolás Daniel Ramírez que el régimen penal tributario, sin la modificación legislativa protegía la hacienda pública en sus más amplios aspectos. Que, por ello, la decisión del legislador parecería contraria a principios básicos de política criminal al no ser necesaria la creación de un nuevo tipo penal, pues una correcta aplicación de los existentes era suficiente.

*“Una correcta interpretación de los delitos existentes, sumado a ella una aplicación adecuada de los principios de autoría y participación, son suficientes para la protección del bien jurídico tutelado, sin que exista la necesidad, de caer en el siempre tentador afán de incorporar nuevos tipos penales cada vez que exista un problema económico o social, problemas que la mayoría de las veces pueden ser resueltos con una correcta aplicación de las herramientas existentes.”<sup>58</sup>*

<sup>57</sup> GARCÍA – PABLOS de MOLINA, Antonio, “Asociaciones Ilícitas en el Código Penal, Ed. Bosen, Barcelona, 1977, pág. 291.

<sup>58</sup> RAMIREZ, Nicolás Daniel, 2010, “Asociación Ilícita Tributaria. ¿No era suficiente el 210 bis del Código Penal?”, Disponible en: [www.juschubut.gov.ar/03.../9.../Asociación-Ilícita-Tributaria.pdf](http://www.juschubut.gov.ar/03.../9.../Asociación-Ilícita-Tributaria.pdf), consultada con fecha 26 de noviembre de 2010.

Por su parte, Jorge Damarco sostiene que:

*“Existe en el derecho penal argentino supuestos en los que el número de personas que intervienen en la comisión de un delito crea una situación ventajosa para quienes cometen el delito y un estado de indefensión para la víctima (robo, homicidio, violación). Del mismo modo no puede dudarse que si se trata de eludir los controles aduaneros, el número de los delincuentes puede crear una situación ventajosa para la realización del delito de contrabando. Sin embargo, esa situación no se configura en los delitos tributarios. El número de quienes realizan los actos delictivos en ningún caso parece colocar en estado de indefensión al Estado, ni puede sostenerse que cuanto intervienen más de dos personas se crea una situación de ventaja. Mucho más si se tiene en cuenta que quien efectúa la tarea de prevención es un organismo del Estado especializado en cuestiones tributarias y cuenta con un calificado plantel de profesionales de las ciencias contables y jurídicas que están en condiciones de detectar cualquier acto delictivo en las materias a las que los delitos de la Ley 24.769 se refieren”.*<sup>59</sup>

No obstante lo expuesto considera que la creación del tipo legal de la asociación ilícita tributaria como delitos especial, independiente y autónomo es acertada en razón de que tanto a nivel nacional e internacional la organización del crimen es cada vez más frecuente sobre todo en materia fiscal.

De lo contrario existiría una laguna de punibilidad y de esta manera se dejarían impunes ciertas conductas ilícitas que a criterio de los jueces resulte -respecto de estas- inaplicable el art. 210 del Código Penal o los principios de autoría y participación, en su caso.

Sin embargo, es dable advertir que disiente con la técnica legislativa utilizada por el legislador debiendo el inciso c) del art. 15 ser objeto de una próxima reforma legislativa por los problemas que suscita dicha figura en sus distintos aspectos sobre todo en su aplicación práctica por los jueces intervinientes en las causas sometidas a pleitos judiciales. Infra expone las problemáticas y críticas que genera esta figura tan controvertida.

Conforme lo expuesto, numerosos autores, tratadistas, legisladores con diferentes posturas pregonen la supresión de este inciso o su reforma, a los fines de que el tipo delictivo sea redactado de manera tal, que contemple las lagunas que en el presente genera su aplicación y, fundamentalmente, que sea coherente con el todo armónico que integra, esto es, con las distintas penas establecidas por los tipos delictivos establecidos por la ley 24.769 y el Código Penal y leyes complementarias.

Como ut supra se sostuvo el proyecto de ley comentado en el punto 4.3. y 4.4.4. no hace ninguna referencia a las agravantes del art. 13 y 15, incs. a y b de la Ley 24.769 o de la figura de la asociación ilícita fiscal.

---

<sup>59</sup> DAMARCO, Jorge H., 2010, “El delito de Asociación Ilícita Tributaria y el agravamiento de las penas en la ley 24.769”, disponible en: [www.aaef.org.ar/websam/aaefportal.nsf/aaefportal.nsf/.../Doctrina\\_1004.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaefportal.nsf/aaefportal.nsf/.../Doctrina_1004.pdf), consultada con fecha 26 de noviembre de 2010.

También se dijo que no se podría considerar su supresión de la ley ya que los autores del proyecto lo hubieran manifestado expresamente.

Se espera que de concretarse la reforma los legisladores examinen todos los problemas que ha suscitado esta figura por sobre todo la dudosa constitucionalidad atento los montos mínimos y máximos de la escala penal aplicable a la figura penal en cuestión ya que mediante la aplicación de las penas se impide la excarcelación de los imputados violando el principio de inocencia y del debido proceso adjetivo.

## 5. Problemáticas y críticas que suscita la Asociación Ilícita Fiscal

Por su contenido y su defectuosa redacción legislativa la figura delictiva en cuestión ha ocasionado discusiones doctrinarias y jurisprudenciales por los conflictos que genera en su aplicación práctica por los jueces intervinientes en las causas judiciales. Estos inconvenientes han ocasionado serios debates, a tal punto, que magistrados y doctrinarios han cuestionado su constitucionalidad por violar el principio de inocencia consagrado por el art. 18 de la Constitución Nacional y Tratados Internacionales con jerarquía constitucional.

### 5.1. Escala Penal de la figura. Improcedencia de la excarcelación del imputado. Análisis jurisprudencial

En primer lugar, una de las críticas efectuadas por la doctrina al apartado c) del art. 15 de la ley es que el mínimo de la pena establecida para el delito supera el mínimo de la figura general legislada por el Código de fondo. Asimismo, el máximo de la pena (diez años de prisión), supera el máximo de las penas establecidas para los delitos por los cuales se constituyó la asociación ilícita fiscal. De esta manera, la pena establecida para la figura delictiva analizada tanto en mínimo (tres años y seis meses de prisión) como en su máximo (diez años de prisión) resulta manifiestamente desproporcionada.

Al respecto Ochoa se expresó diciendo:

*“...la razón de la diferencia no es otra que impedir la excarcelación del imputado, pues al fijar la figura especial una pena cuya máxima supera el tope procesal de los ocho años, y un mínimo cuya entidad no posibilita la aplicación de la condenación condicional (art. 26 CP), determina en principio la improcedencia de la excarcelación por cuanto no permite la aplicación de los arts. 317 y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación...”*<sup>60</sup>

En el sentido señalado la jurisprudencia se ha expedido. En autos “Chen Quibin” el Juez Javier López Biscayart sostuvo:

*“...que tal como ha sido legislado el delito de asociación ilícita fiscal (art. 15 inc. c), importa un anticipo de la protección al bien jurídico protegido correspondiendo declarar su inconstitucionalidad pues la finalidad del legislador al establecer una escala penal aplicable a este tipo penal -3 años y 6 meses a 10 años de prisión-, fue impedir que quien resulte imputado por dicho delito pueda gozar de su libertad durante el proceso, lo cual implica consagrar la ejecución de una pena anticipada al juicio, en clara violación al principio de inocencia previsto en el art. 18 de la Constitución Nacional. Por ello, ante el*

---

<sup>60</sup> OCHOA, Carlos Arturo, “Ley Penal Tributaria Comentada Nro. 24.769”, Ed. Alveroni Ediciones, Córdoba, 2007, Pág. 113.



*pedido de una exención de prisión resultarían aplicables las previsiones contenidas en el art. 210 del Código Penal*".<sup>61</sup>

Esta postura ha sido avalada por numerosa jurisprudencia de distintos Tribunales.

Así en autos: "Viazzo, Roberto Gustavo y otros sobre infracción Ley 24.769", la Cámara en lo Penal Económico -del voto del Dr. Grabivker- se expidió de la siguiente manera:

*"Una interpretación, integral y conjunta de los textos legales por los cuales se rigen las cuestiones vinculadas a la libertad personal en el proceso es que, manteniendo a todas con valor y sentido práctico, resulta respetuosa del estado jurídico de inocencia (art. 1 del CPPN) y del mandato de interpretar restrictivamente toda disposición legal por la cual se coarte aquella libertad (art. 2 del CPPN), indica el supuesto contemplado por los arts. 316 segundo párrafo, y 317 inc. 1º del CPPN, como una de las excepcionales situaciones en las cuales, por expresa previsión legal, podrá restringirse, con carácter cautelar, la libertad de que se trata en el curso de un proceso penal (art. 280 CPPN)."*<sup>62</sup>

Por su parte, en autos: "Di Biase y otros s/ asociación ilícita" el ya citado magistrado López Biscayart sostuvo que:

*"La validez constitucional de una norma penal no puede sostenerse a partir de la valoración que pueda merecer el bien jurídico que pretende resguardarse mediante la misma, ni por la gravedad que conceptualmente se asigne a los hechos que vulneran o ponen en peligro aquel interés protegido, toda vez que **la tutela legal debida puede y debe otorgarse sin necesidad de recurrir a preceptos que violen garantías constitucionales**".* La negrita le pertenece al juez citado.

Continúa el magistrado de Cámara citado sosteniendo que:

*"...la trascendencia social atribuible a un bien jurídico no autoriza a seleccionar medios o instrumentos reñidos con los principios fundamentales con el objeto de protegerlo".*<sup>63</sup>

Por su parte, Teresa Gómez sostuvo con relación al punto sub examen que:

*"...con relación al delito de Asociación Ilícita Fiscal algunos integrantes del Congreso se manifestaron duramente contra la aplicación de institutos que permitan la aplicación de penas anticipadas. La autora citada manifestó que el Diputado por la Provincia de Córdoba, Doctor Cafferata Nores, en oportunidad de sancionar la ley 24.769 expresaba que: "...lo que se pretende con la imposición de estas penas mínimas es evitar la excarcelación de los acusados (...) se intenta desnaturalizar el instituto de la prisión*

---

<sup>61</sup> JNPIPT N° 1 – 2/9/2005, autos: "Chen Quibin, AFIP – DGI s/ Régimen Penal Tributario, alteración dolosa de registros".

<sup>62</sup> CPECON, Sala B, "Viazzo, Roberto Gustavo y otros sobre infracción Ley 24.769", Reg. 376, 27/06/2008.

<sup>63</sup> (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, autos: "Di Biase y otros s/ asociación ilícita", 30 de noviembre de 2006).

*preventiva transformándolo en una pena. De este modo, la prisión preventiva ya no es una medida cautelar como lo disponen nuestra Constitución y los Tratados Internacionales respecto de los cuales nos ufamamos por haberlos incorporado a nuestra Carta Magna, a pesar de que casi todos los días nos olvidamos de ello al proyectar nuestras disposiciones legales. Se está violando la Constitución cuando se pretende utilizar la prisión preventiva como una pena y al encarcelamiento durante el proceso como una medida ejemplificadora...”*<sup>64</sup>

Por otro lado, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en el ya citado fallo “Stancanelli” que:

*“La Corte Interamericana de Derechos humanos –cuya jurisprudencia debe servir de guía para la interpretación del Pacto de San José de Costa Rica- ha consagrado, dentro del contexto general de los instrumentos internacionales vigentes, que la prisión preventiva es una medida cautelar, no punitiva, lo cual hace particularmente imperioso extremar la prudencia en la interpretación de las normas y en la apreciación de los hechos para encontrar prima facie acreditado el delito que se enrostra”*.<sup>65</sup>

## 5.2. Responsabilidad de los participantes en el delito

Otra problemática que suscita la figura, en su aplicación práctica por los Tribunales son las dificultades que plantea a la hora de responsabilizar a los distintos intervinientes en el delito, ya que los delitos legislados por la ley penal tributaria son en su gran mayoría delitos especiales o propios, en los cuales el autor debe poseer una determinada calidad: el obligado tributario o previsional y el agente de recepción y percepción, en virtud de lo cual se limita el ámbito de aplicación del tipo legal en cuestión.

Por lo tanto, el autor de cualquiera de los delitos previstos por la ley 24.769 debe necesariamente revestir la calidad de contribuyente de la relación jurídica tributaria de que se trate.

A los fines de determinar e identificar quienes son contribuyentes de la relación jurídica tributaria se debe acudir a la ley 11.683 (Ley de Procedimiento Tributario Nacional) que en su Capítulo II establece en forma expresa los sujetos de los deberes impositivos (contribuyentes).

La Ley de Procedimiento ut supra citada distingue a esos efectos dos tipos de responsables teniendo en cuenta a los fines de la diferenciación de los sujetos la responsabilidad tributaria: Si se trata de una responsabilidad por deuda propia o de una responsabilidad por deuda ajena.

---

<sup>64</sup> GOMEZ, Teresa, Doctrina Penal Tributaria y Económica, Nro. I, mayo 2007, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2007, pág. 133.

<sup>65</sup> Recurso de Hecho deducido por la defensa de Emir Fuad Yoma en la causa Stancanelli, Néstor Edgardo y otro s/ abuso de autoridad y violación de los deberes de funcionario público s/ incidente de apelación de Yoma, Emir Fuad – causa N° 798/95-“, Voto del Dr. Antonio Boggiano, Buenos Aires, 2001, Fallos 324:3959.

En efecto, el art. 5 de la Ley 11.683 determina los Responsables por deuda propia. El artículo de mención textualmente reza:

*“Están obligados a pagar el tributo al Fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas; sus herederos y legatarios con arreglo a las disposiciones del Código Civil, sin perjuicio, con respecto a éstos últimos de la situación prevista en el art. 8º, inciso d). Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria:*

*a) Las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común.*

*b) Las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho.*

*c) Las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible.*

*d) Las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva.*

*Las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, Provincial o Municipal, así como las empresas estatales y mixtas, están sujetas a los tributos (impuestos, tasas y contribuciones), regidos por esta ley y a los restantes tributos nacionales (impuestos, tasas y contribuciones), incluidos los aduaneros, estando, en consecuencia, obligadas a su pago, salvo exención expresa.*

Por su parte, el art. 6 de la misma normativa contempla los Contribuyentes Responsables del cumplimiento de la deuda tributaria ajena. El artículo citado establece que:

*“Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:*

*a) El cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro.*

*b) Los padres, tutores y curadores de los incapaces.*



c) *Los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge superviviente y los herederos.*

d) *Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el art. 5° en sus incisos b) y c).*

e) *Los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagan el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero.*

f) *Los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.*

*Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación.*

Como se sostuvo en apartados precedentes el ilícito bajo análisis es un tipo especial por lo tanto el sujeto activo del delito debe necesariamente revestir la calidad de contribuyente, calidad esta última que está determinada por la ley nacional de procedimientos administrativos en los artículos ut supra transcriptos que expresamente establecen los sujetos responsables de la deuda tributaria.

No obstante ello, cabe advertir que también son responsables penalmente y por lo tanto sujetos activos del delito los sujetos enumerados en el art. 14 que infra analiza, en caso de que la conducta descrita por el tipo sea realizada en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener la calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan la condición de obligado.

Ricardo Nuñez sostiene que la clasificación de los tipos y delitos en tipos comunes y tipos especiales atiende a la calidad del autor. Manifiesta que por regla, cualquier persona puede ser autora del delito. En este caso, los tipos o delitos son comunes. En ellos el sujeto activo se designa por fórmulas como “el que”, “los que”, “quien” o “quienquiera”. Las leyes penales nacionales utilizan las dos primeras expresiones.

*“Los tipos o delitos son especiales (o propios) si el autor del delito debe poseer determinada calidad: funcionario (art. 157) jefe de prisión (art. 143, inc. 4); los padres (Ley 13.944, art. 1) y el deudor (art. 45, inc. c, del Decreto-ley 15.348/46, rat. por la Ley 12.962, vigente por la ley 23.077)”*.<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> NUÑEZ, Ricardo C., Derecho Penal Argentino “Parte General”, 4ta. edición actualizada por Roberto E. Spinka y Félix González, Ed. Marcos Lerner Editora Córdoba, Córdoba, 1999, pág. 149.

Guillermo Fierro por su parte sostiene que los delitos llamados especiales son aquellos en que la posibilidad de ser autor está limitada a ciertas personas en razón del particular estado, clase, función o calidad que revisten, por ejemplo: funcionario, farmacéutico, juez, testigo, comerciante, etcétera.<sup>67</sup>

No se puede dejar de soslayar la observación que Jorge H. Damarco efectúa con respecto a esta limitación. El autor mencionado advierte que:

*“Teniendo en cuenta que el autor de los delitos de evasión simple (art. 1º) y agravada (art. 2º) y el aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3º) es el “obligado”, que el autor del delito de apropiación indebida de subsidios es el agente de retención o percepción (y las mismas consideraciones pueden efectuarse respecto de los delitos de evasión simple y agravada y la apropiación de recursos de la seguridad social, arts. 7º, 8º y 9º), parecería que la posibilidad de que una “asociación ilícita” pueda “cometer” los delitos de la ley 24.769, en principio, queda reducida a los supuestos de los delitos fiscales comunes de “insolvencia fiscal fraudulenta”, “simulación dolosa de pago” y “alteración dolosa de registros” (arts. 10º, 11º y 12º) en cuanto la asociación revista el carácter de tercero que cometa el delito”.*

Agrega:

*“que lo mismo podría señalarse, aunque es dudoso que pueda ocurrir, respecto del delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4º).”.*

El ya citado Damarco concluye con respecto a su análisis diciendo que:

*“Si bien la Ley 25.874 no distingue como lo hizo aquel proyecto (se refiere al proyecto anterior a la sanción de la Ley 25.874) entre “cometer”, empleado por la ley 25.874, no tiene otro alcance que la comisión del delito, entendemos que el legislador no pretendió excluir del tipo penal a las asociaciones que brinden “la colaboración necesaria para posibilitar o facilitar su comisión.”.*

Continúa diciendo que:

*“Creemos que cuando la ley 25.874 alude a la finalidad de la asociación “destinada a cometer” los delitos de la ley 24.769 pretende incluir no sólo la “comisión” propiamente dicha de los delitos sino también las conductas de colaboración que explicitaba el proyecto no sancionado.*

*Si así no fuera, frente a la observación que formulamos en relación a quienes pueden realizar las conductas típicas, el nuevo delito tendría un ámbito de aplicación tan restringido que no tendría sentido la incriminación que contiene y dejaría al margen del delito las conductas que justificarían la norma, es decir las de quienes forman*

---

<sup>67</sup> FIERRO, Guillermo Julio, “Teoría de la Participación Criminal”, 2ª edición actualizada y ampliada, Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2001, pág. 54.



*agrupaciones para posibilitar los delitos a través de la emisión de facturas apócrifas y la constitución de sociedades fantasmas.”.<sup>68</sup>*

La jurisprudencia ha morigerado esta restricción de la ley respecto de los sujetos activos del delito analizado sosteniendo que:

*“Reconociendo que los ilícitos tributarios conforman el segmento relativo a los delitos especiales propios, puesto que, en los casos de evasión tributaria, el autor debe reunir una determinada condición jurídica como contribuyente u obligado, en la hipótesis delictiva atrapada por el artículo 15, inc. “c”, de la ley 24.769, y de acuerdo al término lingüístico utilizado “destinado a cometer”, no surge como requisito del tipo que todos los miembros de la asociación u organización deban reunir la calidad de obligados, bastando a dicho efecto la intervención de un solo sujeto pasivo de la relación tributaria”.<sup>69</sup>*

*“Aún cuando el tipo penal del artículo 15, inciso “c”, de la ley 24.769, sea tratado como un delito especial propio, en razón de exigirse la calidad de contribuyente u obligado en los términos de la ley 11.683, ello no implica ni surge del texto legal que todos los integrantes de la asociación ilícita u organización deban revestir igual condición jurídica”.<sup>70</sup>*

Esta restricción impuesta por la ley de rito con respecto a la legitimación activa se profundiza aún más en el caso de que el delito sea cometido por los integrantes de sociedades comerciales ya que en el derecho penal argentino la persona jurídica carece de la posibilidad de que sean imputadas penalmente debido a que no pueden ser agentes de un hecho punible: **Societas delinquere non potest**.

En relación con lo expuesto es menester efectuar algunas precisiones. En materia penal no basta para un juicio de reproche la sola producción de un resultado típico, el principio de responsabilidad subjetiva (tipicidad subjetiva) tiene acogida constitucional no solo en materia penal, sino también en la imposición de sanciones administrativas.

Jorge Damarco en su relato nacional de las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario *“...enfatisa acertadamente la vigencia del principio de culpabilidad en razón de que –para dicho relator- es necesaria la existencia del elemento subjetivo para considerar configurados tanto los delitos tributarios como las infracciones administrativas”.*<sup>71</sup>

La Corte Suprema de la Nación estableció que:

---

<sup>68</sup> DAMARCO, Jorge H., 2010, “El delito de Asociación Ilícita Tributaria y el agravamiento de las penas en la ley 24.769”, disponible en: [www.aeef.org.ar/websam/aeefportal.nsf/aeefportal.nsf/.../Doctrina\\_1004.pdf](http://www.aeef.org.ar/websam/aeefportal.nsf/aeefportal.nsf/.../Doctrina_1004.pdf), consultada con fecha 26 de noviembre de 2010.

<sup>69</sup> Cámara Federal de Córdoba, Sala B, 24/09/2008, “Averiguación evasión impositiva”, Expediente n. 272/08 -del voto de Luis Roberto Rueda-.

<sup>70</sup> Cámara Federal de Córdoba, Sala B, 24/09/2008, “Averiguación evasión impositiva”, Expediente n. 272/08 -voto de Abel Sánchez Torres-.

<sup>71</sup> Organizadas por el instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILDIT) y celebradas en Lisboa, Portugal, entre los días 11 a 16 de octubre de 1998.

*“en cuestiones de índole tributaria como lo son las infracciones formales previstas por el art. 44 de la ley 11.683 rige el principio de personalidad de la pena, que impone que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente”.*<sup>72</sup>

Núñez sostiene que la pena sólo se dirige y aplica a quienes son susceptibles de prevención y retribución. Únicamente la persona física tiene los atributos que presuponen esas finalidades, las personas morales no las poseen: los intimidables son sus representantes u órganos. Pero además agrega que esa conclusión no basta para ubicar a los entes ideales al margen de las regulaciones del derecho penal. Sostener que esos entes no pueden ser sujetos activos de delitos no significa que sobre ellos no puedan repercutir las circunstancias penales de los delitos de sus órganos.<sup>73</sup>

Al respecto Ochoa dijo que:

*“...se limita aún más en el caso de las Sociedades, donde en función de la ley de Sociedades Comerciales sólo pueden ser imputados por un ilícito sus representantes legales. Por lo tanto, la procedencia de esta agravante sólo podrá alcanzar a aquellos supuestos en los cuales los sujetos activos del delito (3 ó más), ya sean persona física o jurídica, revistan la calidad de sujetos obligados. En ese sentido y en atención a la no procedencia de esta calidad personal, la intervención de profesionales, aplicando sus conocimientos para facilitar la comisión de un delito tributario o previsional, verbigracia abogado, contador, escribano, sólo podrá serle reprochado a título de partícipe pero no de autor, sin perjuicio de la concurrencia de la calificante prevista en el inc. a.”.*<sup>74</sup>

De este modo si quien reviste la condición de contribuyente no es una persona de existencia visible sino una persona jurídica se le aplicará la pena de prisión a los integrantes mencionados por el art. 14 de la Ley Penal Tributaria.

Como se adelantó en párrafos anteriores la norma de mención sanciona con pena de prisión a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios y representantes *“...cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener la calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan la condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible incluso cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz”.*

---

<sup>72</sup> Buombicci Neli Adela, CSJN, 8/6/93, Revista “IMPUESTOS”, 1993-B 1495; en el mismo sentido: “Cosecha Cooperativa de Seguros”; “Parafina del Plata”; Uzandizaga, Perrone, Julianera y Cía”; “Mazza Generoso” y “Casa Elen –Valmi”.

<sup>73</sup> NUÑEZ, Ricardo; “Derecho Penal Argentino”, Parte General; Biblioteca Argentina; Buenos Aires, 1959, pág. 216.

<sup>74</sup> OCHOA, Carlos Arturo, “Ley Penal Tributaria Comentada Nro. 24.769”, Ed. Alveroni Ediciones, Córdoba, 2007, pág. 111.

Esto implica que la responsabilidad penal de las personas jurídicas se atribuirá a las personas físicas que integran sus órganos de gobierno, administración o control debido a que es de imposible cumplimiento que una persona ideal sea privada de su libertad personal.

Con relación a lo expuesto, el autor citado sostiene que aquellos profesionales que por sus conocimientos especiales intervengan en la comisión de algunos de los hechos ilícitos previstos por la Ley Penal Tributaria por aplicación de las reglas de la participación criminal por su convergencia intencional en el hecho quedarán sometidos a las reglas que sobre participación criminal establece el código de fondo (arts. 45 y sgtes. del CP).

*“Resulta factible la punibilidad de un tercero que, sin formar parte de la organización o asociación compuesta por tres o más personas, colabora a título de partícipe en los términos de los artículos 45 y 46 del Código Penal”.*<sup>75</sup>

Al respecto, Guillermo Julio Fierro expresa haciendo referencia al régimen anterior – ley 23.771- que en el Derecho Tributario *“particularmente en la ley 23.771, se presenta una situación parecida a la que criticaba Soler con relación al anterior régimen penal aduanero, pues en general se definen conductas de autor, como ocurre en la descripción efectuada en el art. 12: “Corresponderá a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes que hubiesen intervenido en el hecho punible”, pero queda la duda de que si la incriminación que se formula en el art. 13 cuando prescribe: “A los funcionarios públicos, escribanos, contadores públicos o apoderados que a sabiendas dictamen, informen, den fe, autoricen o certifiquen actos jurídicos, balances, cuadros contables o documentación para cometer delitos previstos por esta ley, se les aplicará además de la pena que les corresponda por su participación criminal en el hecho, la de inhabilitación por el doble de la condena”, será castigada con arreglo al régimen del Código Penal (arts. 45 a 48) o como autores de la infracción tributaria”.*

Continúa el autor citado diciendo que:

*“Nuestros Tribunales han sostenido que corresponde confirmar la prisión preventiva a dos de los coimputados (ambos profesionales que sostienen haberse limitado al asesoramiento de la empresa) en razón de constar que ellos tenían conocimiento de la existencia de la doble facturación, medida que encuentra apoyatura en el art. 13 de la ley 23.771, pues esa actitud importa una ayuda o colaboración de la actividad ilícita detectada.”.*<sup>76</sup>

Por otro lado, la jurisprudencia se ha expedido incorporando como responsables del ilícito penal tributario a quienes no ostenten formalmente las funciones indicadas expresamente por la ley.

---

<sup>75</sup> Cámara Federal de Córdoba, Sala B, 24/09/2008, “Averiguación evasión impositiva”, Expediente n. 272/08, -voto de Abel Sánchez Torres-.

<sup>76</sup> FIERRO, Guillermo Julio, “Teoría de la Participación Criminal”, 2ª edición actualizada y ampliada, Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2001, págs. 14 y 15.

Así la CNPenEc, Sala A, sostuvo:

*“La ley penal tributaria establece quiénes deben entenderse autores cuando se trata de personas jurídicas o sociedades, delimitación legal que no es óbice a que pueden estar alcanzados, si intervienen en el hecho, quienes no ostenten formalmente las funciones indicadas por la ley; la referencia a quienes sean simplemente administradores permite abarcar a quienes administran de hecho o actúan como gestores de negocios”.*<sup>77</sup>

En autos: “Vago, Gustavo Ángel y otros. Contribuyente: Skanska S.A. s/ Evasión tributaria simple y evasión tributaria agravada” se sostuvo:

*“El delito de evasión tributaria es un delito de infracción de deber (en contraposición a los delitos de dominio) en el que se requiere una especial cualificación en el autor: ser el “obligado” al pago de tributos al fisco nacional, conforme la redacción del art. 1 de la ley 24.769. Por la circunstancia de que tal cualificación recaiga en un ente de existencia ideal, opera en el caso la disposición del obrar por otro prevista por el art. 14 de la ley de la especialidad. Esta circunstancia no excluye que en estos delitos no tenga relevancia la participación –stricto sensu- o la determinación, extensiones típicas previstas por el art. 45 del Código Penal. La determinación de quien es responsable penalmente debe establecerse a partir de criterios normativos, esto es, por el rol especial además del rol general...”.*<sup>78</sup>

Como se puede advertir conforme la doctrina y jurisprudencia ut supra citada la mayoría de los autores y magistrados se expiden por la aplicación de las reglas de la participación criminal a los profesionales que intervienen en el ilícito tributario.

Es menester mencionar a los efectos de una mayor comprensión del tema los conceptos que sobre participación criminal han brindado los más prestigiosos autores penalistas argentinos como así también las disposiciones que contiene el Código Penal sobre este punto.

Eugenio Zaffaroni sostiene que la participación es el delito doloso cometido por vía de un injusto doloso ajeno, consistente en un aporte al mismo hecho en la forma de instigación o de complicidad; el partícipe es alcanzado por la pena sin ser autor.<sup>79</sup>

Ricardo Nuñez en su Manual de Derecho Penal –Parte General- manifiesta que para el Código Penal son partícipes en el delito los que han hecho aportes para su comisión, sea tomando parte en la ejecución, sea determinando a ella o auxiliando o cooperando en esa tarea adoptando así el principio causal (principio determinante de la calidad de partícipe).<sup>80</sup>

<sup>77</sup> CNPenEc, 5/12/95, LL, 1997-B-779, y DJ, 1997-1-654.

<sup>78</sup> “Vago, Gustavo Ángel y otros. Contribuyente: Skanska S.A. s/ Evasión tributaria simple y evasión tributaria agravada” – JPT N° 1, 22-5-2007.

<sup>79</sup> ZAFFARONI, Eugenio R., “Tratado de Derecho Penal”, Parte General, Tomo III, 2000, pág. 744.

<sup>80</sup> NUÑEZ, Ricardo C., Derecho Penal Argentino “Parte General”, 4ta. edición actualizada por Roberto E. Spinka y Félix González, Ed. Marcos Lerner Editora Córdoba, Córdoba, 1999, págs. 243 y 244.



Expresa el autor citado que sobre la base de un concepto restrictivo de autoría, el Código Penal distingue:

- a) Los que toman parte en la ejecución del hecho (art. 45, primera disposición, primer supuesto) (autor o autores);
- b) Los que prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales el hecho no habría podido cometerse (art. 45, primera disposición, segundo supuesto) (cómplices necesarios);
- c) Los que hubiesen determinado directamente a otro a cometer el hecho (art. 45, segunda disposición) (instigadores) y;
- d) Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo (art. 46) (cómplices no necesarios).

La participación criminal está prevista en el Título VII (arts. 45 y sigtes.) de la parte general del Código de Fondo.

La normativa de referencia contempla en forma expresa la clasificación ut supra mencionada como asimismo la pena para cada partícipe debido a que la sanción penal varía según la convergencia intencional que cada uno de los partícipes haya tenido en el hecho ilícito cometido.

El nivel de participación de los miembros de la asociación ilícita tributaria dependerá necesariamente de la situación subjetiva particular de cada uno de los partícipes frente a los distintos ilícitos consumados o tentados.

En aquellas asociaciones en que alguno o alguno de los miembros resulten ser también los propios obligados frente al tributo, seguramente, se podrá medir el grado de la participación en forma más acabada.

Teniendo en cuenta que la mayoría de los delitos tipificados por la Ley Penal Tributaria son delitos “de propia mano”, algunas intervenciones pueden sufrir un corte entre las distintas conductas (la conducta asociativa y la participación en el delito fiscal), con la consecuente posibilidad de que se le pueda atribuir solamente un reproche a la conducta asociativa y una participación de menor grado del propio delito tributario. Por ejemplo: los profesionales que provean la logística, técnica y asesoramiento para —entre otras finalidades— disminuir la base imponible tributaria, a través de la utilización de facturas apócrifas, y también sujetos que provean el aporte material (facturas y/o documentos) que concluyan el circuito ilegal. De este ejemplo no cabrían dudas de que, respecto a los que resulten obligados se les aplicaran las disposiciones referentes al concurso de delitos previstas en la parte general del Código de fondo, por cuanto, a más de la conducta disvaliosa que significa asociarse con fines delictivos, podrán ser imputados de las conductas típicas establecidas por ejemplo en los artículos 1º (evasión simple de tributos) o 2º (evasión agravada de tributos) de la Ley Penal Tributaria.



Cabe entonces preguntarse cuál sería la participación en el ilícito fiscal, de los proveedores de facturas apócrifas mencionados en tercer término en el ejemplo.

En principio, no ingresan en forma directa en ninguna de las conductas típicas calificadas en la Ley Penal Tributaria, ni siquiera en las acciones calificadas por el inciso a) del mismo artículo 15 debido a que dichas acciones típicas se refieren a ciertas actividades emparentadas en el ejercicio profesional, por lo cual —en todo caso— podrá atribuírseles una complicidad primaria o secundaria, según las circunstancias y el grado de intervención en el hecho.

No se puede dejar de mencionar previo a concluir este tema que existe una corriente doctrinaria que admite la posibilidad de que un hecho sea imputado al agente como propio a través del dominio que haya tenido en el hecho: el autor mediato.

Zaffaroni explica que el autor mediato no ejecuta personalmente el tipo, sino que se vale de la conducta de otro, que actúa atípica o justificadamente; se trata de otro sujeto que interpone y que realiza la conducta de modo que el de atrás es quien domina el hecho, dominando la voluntad del interpuesto.<sup>81</sup>

La categoría de autor mediato se presenta cuando se atribuye a alguien un resultado en calidad de autor, y ese resultado es consecuencia de la ejecución del hecho de otro, aunque bajo el dominio del primero, que no realiza personalmente el tipo, sino que utiliza la conducta del tercero, que opera como instrumento. Ello es así porque el autor no necesita ejecutar el hecho por sus propias manos, sino que puede servirse tanto de instrumentos mecánicos como del accionar de otra persona<sup>82</sup>; en ese caso, será autor en tanto él posea el dominio de la realización del tipo.<sup>83</sup>

Por lo tanto, podría afirmarse que el autor mediato objetivamente domina el curso del acontecimiento típico, y subjetivamente conoce y quiere ese dominio.<sup>84</sup>

Por otro lado, señala Stratenwerth, que el autor mediato aparece como el señor del acontecer que cumple el tipo, aunque justamente no comete el hecho de propia mano.<sup>85</sup>

Como ut supra se sostuvo en los delitos especiales existe un requisito por el cual el autor debe reunir determinadas condiciones para poder ser imputado como tal, siendo que en el autor mediato deben concurrir las características objetivas y subjetivas exigidas por el tipo penal para poder ser sujeto activo, aún si actúa valiéndose de otro agente para concretar el tipo, las calidades especiales requeridas por el tipo en caso de tratarse de un

---

<sup>81</sup> ZAFFARONI, Eugenio R.; Algia, Alejandro y Slokar, Alejandro, Derecho Penal. Parte General, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2000, pág. 745 y sgtes.

<sup>82</sup> JAKOBS, GÜNTER, Derecho Penal. Parte General, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 763.

<sup>83</sup> DONNA, Edgardo A. La autoría y la participación criminal, Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fé, 1998, pág. 24.

<sup>84</sup> DONNA, Edgardo A., Derecho Penal. Parte General, Ed. Rubinzal – Culzoni, Santa Fé, 2009, t. V, pág. 362.

<sup>85</sup> STRATENWERTH, GÜNTER, Derecho Penal, Ed. Hammurabi, Buenos Aires. 2005, pág. 379.

delito especial, deben estar presentes en el autor mediato.<sup>86</sup> De manera que el autor mediato en el caso de delitos especiales deber ser contribuyente.

La circunstancia de tratarse de un delito especial no obsta a que quien reúne la característica requerida actúe valiéndose de otra persona.

### El instrumento

Lo que es relevante en este punto es la intervención del asesor fiscal que vendría a ser en este caso el tercero, instrumento o ejecutor.

En razón de las múltiples relaciones posibles que se establecen entre el contribuyente y el contador, es menester en este punto analizar la conducta del ejecutor a los efectos de establecer en qué casos realmente se trata de un instrumento del autor mediato y en que casos es un partícipe punible.

Lo más frecuente en las relaciones habidas entre el contribuyente y el asesor tributario, es el del instrumento que obra por error. La acción que realiza el instrumento es aquella que, de haber sido ejecutada por el propio hombre de atrás, se habría correspondido con el tipo objetivo de un delito de comisión doloso (Strantenwerth, ob. cit., pág. 380).

Sin embargo, para poder atribuir autoría mediata al sujeto de atrás es necesario comprobar que manipuló la situación de manera que el ejecutor actuó y lesiono el bien jurídico, pero careciendo de dolo que si debe concurrir en el autor.

### El aspecto subjetivo del instrumento

En casos como el planteado (en que el asesor tributario obra por error) la conducta del contador, en principio cumpliría con los elementos del tipo objetivo del delito por ejemplo de evasión. Por ello, tratándose de un actuar revestido de dolo para responder a título de partícipe como si se trata de un instrumento que actúa sin dolo, es necesario analizar el aspecto subjetivo del sujeto.

(Cabe recordar que todos los delitos contemplados por la Ley Penal Tributaria son dolosos y que obra dolosamente quien al actuar ha exteriorizado su voluntad guiada por el conocimiento de cada uno de los elementos del tipo objetivo que ese sujeto ha aprehendido).

En cuanto al error de tipo, se ubica en el aspecto cognoscitivo del dolo y es un estado intelectual del sujeto en el que obra con desconocimiento o conocimiento equivocado o incompleto acerca de alguno de los elementos del tipo. La consecuencia de que una persona haya actuado con error de tipo, es que queda excluido el dolo. (Por ejemplo si el contribuyente le intercaló documentación apócrifa entre la auténtica y eso provoco que en la liquidación, por ejemplo, se dedujeran gastos que no debían ser deducidos, con el resultado de una liquidación con un importe de impuesto a ingresar menor que el debido,

---

<sup>86</sup> JAKOBS, ob. cit. Pág. 765.

se podría decir que el profesional participó en forma penalmente relevante del delito, en caso de haber estado en condiciones de conocer y querer o contar con la producción de ese resultado propuesto por su cliente y, no obstante eso, haber actuado.

#### El profesional en Ciencias Económicas como instrumento

En los casos en que el profesional de mención actúa por error sucede lo mismo que el caso del contador: el error de tipo excluye el dolo. Stratenwerth se pregunta que sucedería si en el instrumento no falta el conocimiento requerido para el dolo sino sólo la voluntad de realizar el tipo.

El autor citado responde evocando un caso conocido como el del “Puesto del tiro al banco” en el que el autor le apuesta a otro sujeto que podrá acertar con un disparo en una esfera de cristal que una chica sostiene en la mano. Al hacer la apuesta, es consciente de la posibilidad de que el disparo lesione a la chica, pero su objetivo es ganar la apuesta. En ese momento su decisión es contra la norma porque, con el fin de ganar la apuesta, tolera y aprueba realizar una acción que puede producir un resultado de lesiones indeseado. El tirador confía en que no lesionará a la muchacha, pero, para quien lo reta, lo que está en juego es precisamente la lesión. Si ambos divisan la situación de hecho de igual forma, ¿basta la diferencia de la actitud interior para convertir al hombre de atrás en autor mediato?, en ese caso responderá por actuar doloso.<sup>87</sup>

Entiende Carolina Robiglio que éste es el aspecto medular de la cuestión, ya que en algunos casos el engaño al cliente puede ser exitoso y pasarle al contador desapercibido lo espurio, pero en la mayoría de los supuestos, este profesional está en condiciones de advertir irregularidades que aquél le presenta (Suelen ser datos concretos que están a la vista y que a la mirada del experto no ofrecen dificultades de interpretación que sí podrían generar en quien no tenga esa especialidad; de tal manera, facturas con montos sin centavos, particular frecuencia y cronología dentro del período de determinadas facturas, conceptos facturados que no guardan relación con el rubro del contribuyente o montos que no se compadecen con el bien o servicio facturado son sólo ejemplos de inconsistencias, nada sutiles que no pueden pasar inadvertidas para un profesional, lo mismo ocurre en numerosos otros indicadores contables como son los datos que los profesionales en Ciencias Económicas extraen de la mera comparación de rubros de un balance).

Agrega Robiglio que:

*“además, no siempre se puede decir que el contribuyente tenga un mayor conocimiento acerca de las circunstancias del tipo que el contador”.*<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> STRATENWERTH, ob. cit., págs. 195 y 381.

<sup>88</sup> ROBIGLIO, Carolina, “El Contribuyente y el Asesor Fiscal en el delito de evasión tributaria: ¿Autor y participe o autor Mediato e instrumento?”, Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario – IV, 2010, Director: Edgardo Alberto Donna, Ed. Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2010, pág. 53.

Destaca Bolea Bardón<sup>89</sup> que si el ejecutor ha sido determinado a realizar el hecho a causa de una falsa información, hay que ver si había razones objetivas para que él confiara en dicha información. Ésa es la clave para calificar la conducta de la persona de atrás, el ejecutor puede confiar en que su conducta no es punible cuando ha hecho lo necesario y posible para informarse correctamente, preguntando, averiguando, etcétera.

De tal manera, debe prestarse especial atención a la necesidad de determinar si el ejecutor puede razonablemente confiar en la información con que cuenta o no y, de ser así, cuándo debe dejar de lado tal confianza. Por ese motivo es de gran relevancia la relación entre cada contribuyente y cada asesor.

Jakobs<sup>90</sup> destaca, partiendo de la consigna de que es asunto de cada uno procurarse la competencia para cumplir con sus cometidos respectivos, que en principio y salvo que concurra alguna circunstancia adicional, el error es atinente solamente a quien lo padece. De tal manera, el mero error del ejecutor, en principio, no da como se sostuvo ut supra fundamento a la responsabilidad del sujeto de atrás.

Entonces, es esa circunstancia adicional de la que hace referencia Jakobs<sup>91</sup> la que permitirá en ciertos casos derivar la responsabilidad al hombre de atrás, por ejemplo, cuando la relación de éste con el comportamiento del ejecutor tenga como consecuencia que incurriera en ese error. Los defectos de conocimiento del ejecutor quedarán a cargo del sujeto de atrás solamente en algunos casos, dependiendo de los alcances del contrato social que ambos hayan entablado entre sí, y agrega Jakobs otro elemento sustancial que debe ponderarse, que es derecho a la verdad, por cuya vulneración en ciertas ocasiones deberá responder.<sup>92</sup>

Señala expresamente el autor citado que:

*“...no se trata sólo de mentir verbalmente, sino que también pueden quedar incluidos supuestos en los que la configuración generadora de riesgo está camuflada con apariencia de ser socialmente adecuada, de modo que todos se comporten como si no existiera riesgo alguno”.*<sup>93</sup>

#### Desempeño de los profesionales en Ciencia Económicas y conocimientos especiales

Jakobs extrae la conclusión de que, bajo ciertas condiciones, la producción del resultado no le sería imputable al sujeto ya en el nivel del tipo objetivo, porque al actuar sin determinados conocimientos quedaría excluida la imputación objetiva y concluye que

---

<sup>89</sup> BOLEA BARDÓN, Carolina, “La autoría mediata en algunos supuestos de error”, en Salazar Sánchez, Nelson (coord.), Dogmática actual de la autoría mediata y la participación criminal, Ed. Idemsa, Lima, 2007, ps. 173-208, pág. 200.

<sup>90</sup> JAKOBS, GÜNTHER, “La autoría mediata con instrumentos que actúan por error como problema de imputación objetiva”, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1998, pág. 15

<sup>91</sup> JAKOBS, ob. cit., pág. 16

<sup>92</sup> Ídem, pág. 22.

<sup>93</sup> Ídem, pág. 23.



tales casos, suelen resolverse como supuestos de falta de dolo. En su opinión no son resultados objetivamente imputables al sujeto.<sup>94</sup>

Como se sostuvo en apartados precedentes habrá responsabilidad del hombre de atrás como autor mediato cuando se valga de un ejecutor que despliegue un actuar ajustado a derecho o que subjetivamente él así lo entienda, es decir, que el instrumento ignore que está cometiendo un delito o contribuyendo a realizarlo en cuanto que la falta o falsa información brindada no le sea imputable a él.

Los profesionales en Ciencias Económicas cuentan con conocimientos técnicos específicos propios de su formación ya sea contador, asesor fiscal, etc. que pertenecen al tipo objetivo pero no se debe confundir con el conocimiento de los elementos del tipo objetivo propios del dolo.

El contacto entre ambos sujetos (contribuyente-profesional) implica una obligación de veracidad por parte del contribuyente hacia el profesional, que incluye no solamente darle todos los datos que éste necesita para cumplir su cometido, sino que éstos sean verdaderos y que no se incluyan algunos o todos datos falsos entre ellos.

Como corolario de lo expuesto cabe concluir que si el contribuyente le suministrara al profesional datos o instrumentos falsos, estaría faltando a su deber de veracidad y se estaría haciendo cargo del error en que el profesional vaya a incurrir cuando, por ejemplo realice una liquidación que arroje un monto de impuesto a ingresar menor que el debido por haber deducido gastos que en realidad no eran deducibles.

De tal modo, podría afirmarse que el contribuyente responderá penalmente como autor mediato a pesar de no haber realizado la acción típica si se configura el error en el profesional, y su consecuente calidad de instrumento.

Ello así, para que el profesional pueda realizar su tarea, el contribuyente debe poner a su disposición todos los elementos (liquidaciones impositivas, libros, estados contables, documentación, facturas, etc.) verdaderos.

Es dable advertir en este punto que el profesional presta un servicio calificado que requiere en forma ineludible de capacitación previa y actualización permanente por lo tanto para efectuar el análisis del tipo objetivo es imprescindible tener en cuenta cuáles son las funciones propias del profesional contable, cuál es la relación con el contribuyente, cuáles son las obligaciones fiscales de éste y cuáles son los alcances de su vínculo contractual con éste, para conocer sus deberes, que debía esperarse de él, que estaba él en condiciones de hacer, y así poder fijar con precisión cuál es su rol y valorar su actuación en cada caso concreto.

Esta formación que los dota de conocimientos especiales que recaen sobre aspectos técnicos que hacen al ejercicio de su trabajo hace que se presuma de ellos que estén lo

---

<sup>94</sup> Ídem.



suficientemente formados sobre cuáles son sus deberes formales y materiales que su cliente ha de cumplir y de cuáles son las formalidades vigentes al respecto.

(Es menester señalar que las principales funciones del contador público en relación con la actividad del profesional contribuyente pueden darse como auditor externo de estados contables, asesor fiscal, liquidador de tributos y síndico societario).<sup>95</sup>

De este modo, los mencionados profesionales al conocer los aspectos técnicos de los tipos de instrumentos que les entregue el contribuyente están en condiciones superiores a cualquier otra persona para advertir estas falsedades, sin ser necesario para ellos siquiera desplegar una actividad investigativa compleja.

En este sentido es tarea de los jueces y fiscales valorar en cada caso concreto la concurrencia del error o no en el profesional que trabaja sobre la información y documentación que le aportó su cliente.

Esto es así porque como sostiene la ya citada Carolina Robiglio<sup>96</sup> *“a un profesional de Ciencias Económicas le es inherente una formación en este que, este aspecto, no le permite caer en un error en que otro sujeto probablemente caería, y esa circunstancia integra el tipo, y por lo tanto, debe ser ponderada”*.

No obstante ello, esto no significa que el profesional en Ciencias Económicas no pueda nunca verse incurso en un error sólo porque tiene un título. Puede haber excepciones.

De manera que si el profesional en un determinado momento del desempeño de su trabajo advierta una señal o un indicador, inconsistencia respecto de la veracidad de los elementos aportados por el contribuyente debe dejar de lado la confianza que al inicio de su desarrollo detentaba ya que determina un cambio en su estado de conocimiento de los elementos del caso concreto que hacen al aspecto subjetivo del tipo (dolo).

De lo contrario, podría participar dolosamente en un delito fiscal por su adaptación al plan ilícito.

Como se manifestó en reiteradas oportunidades el error recae sobre el aspecto cognoscitivo del dolo, de modo que si el sujeto actúa con conocimiento de las falsedades, aunque su objetivo principal no sea alcanzar el resultado, no se verificaría un caso de error de tipo.

Lo expuesto implica que quede descartado el error.

---

<sup>95</sup> GÓMEZ, Teresa; Litvin, César R. y Felicevich, Miguel A. “Responsabilidad de la profesión contable en la comisión de los ilícitos tributarios”, trabajo presentado en la XXVI Conferencia Interamericana de Contabilidad, celebrada en San Salvador de Bahía, Brasil, octubre, 2005.

<sup>96</sup> ROBIGLIO, Carolina, “El Contribuyente y el Asesor Fiscal en el delito de evasión tributaria: ¿Autor y participe o autor Mediato e instrumento?”, Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario – IV, 2010, Director: Edgardo Alberto Donna, Ed. Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2010, pág. 64.

En conclusión, será necesario analizar en cada situación particular la concurrencia de todos los elementos de la teoría del delito para determinar si el obrar del profesional es un acto de participación punible, pero, en principio, el profesional no encuadraría en el concepto de instrumento y, por lo tanto, si se acredita que actuó con dolo cabría continuar el análisis de la antijuricidad y culpabilidad, para determinar si se trata de un aporte de participación punible.

### 5.3. ¿El agravamiento de los delitos y las penas en la Ley Penal Tributaria solucionan los problemas que plantea la evasión impositiva?

Para finalizar, y a modo de colofón sería interesante preguntarse, si ante los problemas económicos y sociales por los que atraviesa el país, un agravamiento de los delitos y las penas, como sucedió con la reforma a la Ley Penal Tributaria, solucionan los problemas que plantea la evasión impositiva y, en su caso, si se cumple con el fin preventivo de la pena al evitar que se cometan nuevos ilícitos tributarios.

El legislador utiliza una figura penal con el fin preventivo general negativo cuya finalidad directa e inmediata es evitar la evasión fiscal, no sólo a través de la amenaza de penas de dudosa constitucionalidad, sino también mediante un adelanto de la pena por intermedio de la prisión preventiva con carácter cautelar.

Sin embargo, estos objetivos conforme lo enseña la experiencia nacional e internacional no provocan una disminución de la evasión tributaria.

Ello así, la finalidad de intimidar al contribuyente mediante normas penales ampliando el bloque normativo penal tributario no sólo que no disminuye la evasión tributaria sino que crea una mayor inseguridad jurídica.

La jurisprudencia al respecto se ha expedido diciendo:

*“...manipular los instrumentos jurídicos con desprecio de la legalidad, porque las cuentas no cierran, empeora la situación fiscal, por la sanciones contra el fisco que a la larga dichos manipuleos conllevan (sanciones de nulidad, imposición de costas, etc.). En que en un Estado de derecho no sólo los gobernados, sino también los gobernantes están sometidos al imperio del derecho. De allí la necesidad de no despreciar o ignorar las cuestiones legales. No olvidar que la economía, pública y privada, el mercado, la gestión administrativa, están gobernadas por el derecho. Y que el cielo no puede taparse con un harnero, ni siquiera importado. Porque la final lo barato sale caro”.*<sup>97</sup>

Y como sostuvo Carrara:

---

<sup>97</sup> Juzgado Federal de 1ª Instancia en lo Civil, Comercial y Contencioso Administrativo N° 1 de San Martín, Fisco Nacional (DGI) c/ Ola s/ Ejecución Fiscal, 30/09/96, IMP, LV-A, 49.

*“...si nos obstinamos en buscar el fin de las penas en la cesación de los delitos, no nos detendremos nunca en la severidad creciente de las penas”.*<sup>98</sup>

---

<sup>98</sup> CARRARA FRANCESCO, Programa de Derecho Criminal, Parte General, Vol. II, págs. 152, Ed. Temis, Bogotá, 1977.

## 6. Conclusiones y opinión

Conforme al desarrollo del presente trabajo final se puede concluir que la constitución de organizaciones de tres o más personas –que utilicen o no como pantalla una sociedad regularmente constituida-, destinada a cometer, favorecer o posibilitar la comisión de delitos penales tributarios y previsionales, mediante la provisión de soporte técnico, logístico o intelectual a otras empresas comerciales, industriales o financieras o a personas físicas, quedarán atrapadas por la figura de la asociación ilícita especial del inc. c del art. 15 de la Ley Penal Tributaria.

Las penas que correspondan por el delito de asociación ilícita fiscal concurrirán en concurso real (art. 55 del Código Penal) con las penas que correspondan por los delitos (por ejemplo evasión, simple, evasión agravada, alteración dolosa de registros, simulación dolosa de pago, etc.) cometidos en cumplimiento del pacto asociativo.

El máximo de la pena (diez años de prisión), supera el máximo de las penas establecidas para los delitos por los cuales se constituyó la asociación ilícita fiscal. De esta manera, la pena establecida para la figura delictiva analizada tanto en mínimo (tres años y seis meses de prisión) como en su máximo (diez años de prisión) resulta manifiestamente desproporcionada.

La razón de la diferencia como sostiene Carlos Arturo Ocho no es otra que impedir la libertad de los imputados mientras transcurra el proceso penal iniciado en su contra por lo tanto en ningún caso los declarados responsables del delito de asociación ilícita fiscal podrán acceder al beneficio de la condena de ejecución condicional (art. 26 del Código Penal), ya que el mínimo de la escala penal previsto por el tipo legal excede los tres años.

La Jurisprudencia mayoritaria -a la que adhiere- sostiene que esta circunstancia implica consagrar la ejecución de una pena anticipada al juicio, en clara violación al principio de inocencia previsto en el art. 18 de la Constitución Nacional.

Los integrantes de las empresas, partícipes en los delitos consumados o tentados, serán pasibles de las sanciones que les correspondan a cada uno de ellos según las circunstancias de los hechos y el grado de participación que hayan tenido en los hechos delictivos, pudiendo además sufrir el agravamiento de pena dispuesto en el inciso b) del art. 15, en su caso.

No se advierte como posible la incriminación de estos últimos a tenor del inc. c) del art. 15, salvo que se pruebe que los partícipes simultáneamente forman parte de la organización delictiva como miembros asociados.

El texto original del art. 13 de la Ley 23.771 aludía a la participación de "...funcionarios públicos..." y de "...escribanos, contadores públicos o apoderados..." en los actos típicos necesarios para la "comisión" de los delitos de la Ley Penal Tributaria.

Tanto el texto del art. 15 desde un comienzo como el inc. a) del art. 15 han excluido la mención a los profesionales que, de una forma u otra pueden intervenir como autores en los delitos tributarios cometidos por la asociación ilícita fiscal.

Si bien ha desaparecido la mención específica de dichos profesionales y –por otra parte- los incisos b) y c) resultan de plena aplicación a todos los que “...a sabiendas...”, es decir, a cualquier persona obligada, funcionario, representante, apoderado, etc., resulta válida la aplicación del art. 15.

Conforme lo todo lo expuesto, **es necesaria una modificación legislativa, la derogación de la figura existente o bien mantener la figura legal actualmente vigente?**

Como se adelanto ut supra existe actualmente un proyecto de reforma de la Ley Penal Tributaria que establece como agravante la evasión tributaria mediante la utilización de facturas apócrifas.

También se dijo que conforme a prestigiosos autores el establecimiento de la agravante de la figura de la asociación ilícita fiscal era justamente combatir el crimen organizado cuya finalidad era suministrar el uso desmedido de facturas falsas.

En definitiva, de concretarse la reforma debería plantearse seriamente si es necesario mantener la inclusión de la asociación ilícita fiscal como tipo penal específico, independiente y autónomo ya que en ese caso esta constituiría un supuesto diferencial del delito de evasión en caso de que se constituye una organización criminal dedicada a suministrar facturas apócrifas.

Ello así, sería innecesario mantener el tipo legal de la asociación ilícita fiscal ya que de tonarse operativa la reforma de la agravante de evasión agravada por utilización de facturas apócrifas la razón de su inclusión desaparecería y, por lo tanto, debería aplicarse directamente el art. 210 del CP (asociación ilícita común)..

Pero en caso de que la reforma de la calificante de mención no se torne operativa considera que la creación del tipo legal de la asociación ilícita tributaria como delitos especial, independiente y autónomo es acertada en razón de que tanto a nivel nacional e internacional la organización del crimen es cada vez más frecuente sobre todo en materia fiscal.

De no ser así existiría una laguna de punibilidad y de esta manera se dejarían impunes ciertas conductas ilícitas que a criterio de los jueces resulte -respecto de estas- inaplicable el art. 210 del Código Penal o los principios de autoría y participación, en su caso.

Sin embargo, huelga destacar la técnica legislativa utilizada por el legislador no es feliz debiendo el inciso c) del art. 15 ser objeto de una próxima reforma legislativa por los problemas que suscita dicha figura (planteados en el punto 5) en sus distintos aspectos sobre todo en su aplicación práctica por los jueces intervinientes en las causas sometidas a pleitos judiciales.



Lamentablemente, el mencionado proyecto de ley no hace ninguna referencia a las agravantes del art. 13 y 15, incs. a y b de la Ley 24.769 como tampoco de la figura de la asociación ilícita fiscal.

Se espera no obstante ello que de concretarse la reforma los legisladores examinen todos los problemas que ha suscitado esta figura por sobre todo la dudosa constitucionalidad atento los montos mínimos y máximos de la escala penal aplicable a la figura penal en cuestión.

De lo contrario seguiría vigente la norma tal como está redactada actualmente violentando manifiestamente disposiciones constitucionales y de tratados internacionales que luego de la reforma de 1994 gozan de jerarquía constitucional (art. 75 inc. 22 C.N.).

La asociación ilícita fiscal es de:

*“constitucionalidad harto dudosa pues revela una ampliación del ámbito de la prohibición que no puede sortearse sino en violación al principio de lesividad, y sin que a su respecto quepan legitimaciones basadas en el peligro para todos los derechos y libertades que la organización democrática estatal trata de garantizar a toda la sociedad”.*<sup>99</sup>



---

<sup>99</sup> ZAFFARONI, Eugenio Raúl, Ob. Cit.

## 7. Bibliografía

- Bacigalupo, Enrique, “Manual de Derecho Penal”, Ed. Temis.
- Bajo Fernández y Bacigalupo, “Delitos Tributarios y Previsionales”, Ed. Hamurabi, 2001.
- Bolea Bardón, Carolina, “La autoría mediata en algunos supuestos de error”, en Salazar Sánchez, Nelson (coord.), Dogmática actual de la autoría mediata y la participación criminal, ps. 173-208, Ed. Idemsa, Lima, 2007.
- Carrara Francesco, Programa de Derecho Criminal, Parte General, Vol. II, Ed. Temis, Bogotá, 1977.
- Corti, Aristides H. M. Calvo, Rubén A. y Sferco, José M., Un primer acercamiento, a trazo grueso, al nuevo Régimen Penal Tributario, en Antecedentes Parlamentarios, La Ley, año 1997
- Creus, Carlos, Derecho Penal “Parte Especial”, Tomo II, Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma S.R.L., Capital Federal, 1990.
- Damarco, Jorge H., 2010, “El delito de Asociación Ilícita Tributaria y el agravamiento de las penas en la ley 24.769”, disponible en: [www.aef.org.ar/websam/aaefportal.nsf/aaefportal.nsf/.../Doctrina](http://www.aef.org.ar/websam/aaefportal.nsf/aaefportal.nsf/.../Doctrina) 1004.pdf., consultada con fecha 26 de noviembre de 2010.
- Darío Vezaro, “Algunos Comentarios sobre la Ley Penal Tributaria y Previsional, 24.679 y sus modificaciones, UNC, Diplomatura en Derecho Tributario, Córdoba, 2005.
- Doctrina Penal Tributaria y Económica, Nro. I, mayo 2007, Ed. Errepar, Buenos Aires, 2007.
- Donna, Edgardo A. La autoría y la participación criminal, Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fé, 1998.
- Donna, Edgardo A., Derecho Penal. Parte General, Ed. Rubinzal – Culzoni, Santa Fé, t. V, 2009.
- Fierro, Guillermo Julio, “Teoría de la Participación Criminal”, 2ª edición actualizada y ampliada, Ed. Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, Buenos Aires, 2001).
- Haddad, Jorge Enrique, “Ley Penal Tributaria Comentada”, 6ta. Edición, Ed. AbeledoPerrot, Buenos Aires, 2008.
- Jakobs, Günther, Derecho Penal. Parte General, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997.
- Jakobs, Günther, “La autoría mediata con instrumentos que actúan por error como problema de imputación objetiva”, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 1998.
- Libarona, Cristian Cúneo, “Asociación Ilícita: Elementos del Delito”, Ed. Fabián J. Di Placido, ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2007.
- Mikkelsen-Loth, Jorge Federico, “Asociación Ilícita - La Práctica judicial Perversa de Usar al Delitos de Asociación Ilícita como Sucedáneo Procesal”, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2001.
- Nunéz, Ricardo, “Derecho Penal Argentino”, Parte Especial, t. VI, Buenos Aires, Ed. Lerner, 1971.

## Asociación Ilícita Fiscal en la Ley Penal Tributaria

- Nuñez, Ricardo C., Derecho Penal Argentino “Parte General”, 4ta. edición actualizada por Roberto E. Spinka y Félix González, Ed. Marcos Lerner Editora Córdoba, Córdoba, 1999.
- Nuñez, Ricardo C., Manual de Derecho Penal “Parte Especial”, Ed. Marcos Lerner Editora Córdoba, Córdoba, 1999.
- Ramirez, Nicolás Daniel, 2010, “Asociación Ilícita Tributaria. ¿No era suficiente el 210 bis del Código Penal?”, Disponible en: [www.juschubut.gov.ar/03.../9.../Asociación-Ilícita\\_Tributaria.pdf](http://www.juschubut.gov.ar/03.../9.../Asociación-Ilícita_Tributaria.pdf), consultada con fecha 26 de noviembre de 2010.
- Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario – I, 2007-1, Director: Edgardo Alberto Donna, Ed. Rubinzal - Culzoni Editores, Buenos Aires, 2007).
- Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario – II, 2008, Director: Edgardo Alberto Donna, Ed. Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2008).
- Revista de Derecho Penal, Derecho Penal Económico, Derecho Penal Tributario – IV, 2010, Director: Edgardo Alberto Donna, Ed. Rubinzal – Culzoni Editores, Buenos Aires, 2010).
- Riquert, Marcelo A., “Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario”, 2da. Edición, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2004.
- Rubio; Zulma L., El Delito de Asociación Ilícita, Ed. Platense, 1981.
- Ochoa, Carlos Arturo, “Ley Penal Tributaria Comentada Nro. 24.679”, Ed. Alveroni Ediciones, Córdoba, 2007.
- Soler, Sebastián, Derecho Penal Argentino, Ed. Tea, Buenos Aires, 1983.
- Soler, Osvaldo H., 2004, La “Asociación Ilícita” como delito autónomo en materia tributaria, disponible en: <http://www.soler.com.ar/2004/v20.htm>, consultada con fecha 25 de noviembre de 2010.
- Stratenwerth, Günter, Derecho Penal, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, 2005
- Villegas, Héctor Belisario, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, 8ª edición actualizada y ampliada, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2002.
- Eugenio R. Zaffaroni, “Tratado de Derecho Penal”, Parte General, Tomo III, 2000.
- Zaffaroni, Eugenio R.; Algia, Alejandro y Slokar, Alejandro, Derecho Penal, Parte General, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2000.
- Zaffaroni, Eugenio Raúl, Alagia A. y Slokar A. Derecho Penal-Parte General, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2003.



**Firma**

MARIA CAROLINA GARCIA  
ABOGADA  
M.P. 2-841  
Cam. Fed. Cba. T° 502 F° 360

72674

U.N.R.C  
Biblioteca Central



72674



U.N.R.C  
Biblioteca Central



72674

