

UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21



TRABAJO FINAL DE GRADUACION

Jaime Nolasco Viglione

**La Ley Penal Tributaria y Previsional Nº 24.769.
Un análisis de la Asociación Ilícita Fiscal
desde la incorporación del Artículo 15 inc. c)**

2012

ABOGACIA

El presente Trabajo Final de Graduación parte de la necesidad de analizar la incorporación por Ley 25.874, del Artículo 15 inc. c) de la figura Asociación Ilícita Fiscal en el marco de la Ley Penal Tributaria y Previsional con la intención de clarificar el alcance de lo sancionado. Asimismo describir la figura de Asociación Ilícita en el Código Penal Argentino, a lo que se suma la presentación de la Ley Penal Tributaria en Argentina desde su aparición en 1974 y sus sucesivas modificaciones hasta llegar a la Ley vigente, permitiendo arribar a un análisis en profundidad de la figura incorporada a partir del año 2004, en su Artículo 15 inc. c) de la Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769, con el fin de combatir la evasión impositiva. Entendiendo el flagelo que traen aparejados los delitos fiscales al afectar el principio de justicia tributaria y distributiva, la competencia desleal, la estabilidad económica, se ha generado la necesidad de legislar en materia penal tributaria mostrándose una nueva concepción filosófica acerca de la importancia social de los bienes jurídicos que tutela el Derecho Penal, advirtiéndose un endurecimiento en el régimen penal tributario que coincide más con las necesidades económicas y coyunturales del Estado que con un programa de política criminal. La nueva figura de la asociación ilícita fiscal por su imperfección y trasgresión a la lógica penal afecta seriamente su utilización en el ámbito de los delitos fiscales, no pudiendo pretenderse erradicar la evasión con el establecimiento del miedo, de mayores penas como es el caso de análisis, sabiendo que el incremento de aquellas no provoca la disminución de los actos ilícitos.

This Final Graduation from the need to analyze the incorporation by Law 25.874, Article 15 inc. c) in Fig Racketeering Attorney under the Criminal Law and Social Security tax with the intention of clarifying the scope of the sanctions. Describe the figure of conspiracy in the Argentine Criminal Code, which adds to the filing of Criminal Tax Law in Argentina since its inception in 1974, as amended up to the current law, allowing to reach an in-depth analysis figure built from 2004, in Article 15, inc. c) of the Penal Law and Social Security Tax 24.769, in order to combat tax evasion. Understanding the scourge that come with tax crimes to affect the principle of justice and distributive tax, unfair competition, economic stability, has generated the need to legislate on criminal tax showing a new philosophical conception of the importance of social guardianship legal goods the criminal law, being noticed a tightening in the criminal tax regime that coincides with the economic needs and situational state with a program of criminal policy. The new figure of tax conspiracy for his imperfection and criminal trespass to logic affects their use in the field of fiscal offenses; not eradicate tax evasion can be claimed with the establishment of fear, increased penalties such as analysis , knowing that the increase of those does not cause the decline in illegal acts.

Indice

Introducción	6
Objetivo General.....	7
Objetivos específicos.....	7

Capítulo 1: La Asociación Ilícita en el Código Penal

Argentino y su alcance	9
1.1. Antecedentes Legislativos.....	9
1.2. La Asociación Ilícita y la Constitución Nacional.....	11
1.2.1. Principio de lesividad.....	11
1.2.2. Principio de reserva y de acción-exterioridad.....	12
1.2.3. Principio de legalidad.....	13
1.2.4. Principio de proporcionalidad.....	15
1.2.5. Principio de “ <i>non bis in idem</i> ”.....	16
1.2.6. Principio de culpabilidad.....	17
1.3. La asociación ilícita en el Código Penal Argentino.....	17

Capítulo 2: La Ley Penal Tributaria y Previsional Nº 24.769..... | | | |--|----| | 2.1. Definición de conceptos clave..... | 29 | | 2.2. El derrotero histórico de la Ley Penal Tributaria en Argentina..... | 33 | | 2.3. La Ley 24.769 y sus modificaciones..... | 53 | **Capítulo 3: La incorporación de la figura de Asociación** | | | |--|----| | Ilícita Fiscal por Ley 25.874 | 60 | | 3.1. La incorporación del Artículo 15 inc. c)..... | 60 | | 3.2. Asociación Ilícita Fiscal. Consideraciones generales..... | 61 | | 3.2.1. Bien jurídico protegido..... | 61 | | 3.2.2. El tipo objetivo..... | 65 | | 3.2.3. El tipo subjetivo..... | 67 | | 3.2.4. Autoría y participación..... | 69 | | 3.2.5. Consumación..... | 72 | | 3.2.6. Tentativa..... | 74 | 4

3.2.7. Punibilidad.....	74
3.2.8. Punibilidad agravada.....	75
3.2.9. Concurso de delitos.....	76
Conclusiones.....	78
Bibliografía.....	82

Introducción

La evasión al fisco es un problema a nivel mundial, razón ésta que alarma a todos los países del mundo dado que, el incumplimiento a la normativa tributaria afecta a la sociedad en su conjunto, lesionando los intereses de los Estados al incidir en la recaudación tributaria, el patrimonio estatal y la política económica.

Por esto, el evasor debe ser considerado un enemigo de la sociedad toda, pues con su accionar lesiona la hacienda pública la cual es protegida en atención a intereses patrimoniales supraindividuales, ante la necesidad por parte del Estado de lograr un equilibrio fiscal que le permita dotarse de recursos para hacer frente a sus compromisos tales como salud, educación, seguridad, etc.

El flagelo que traen implicados los delitos tributarios al afectar el principio de justicia tributaria y distributiva, la competencia desleal, la estabilidad económica, han originado la necesidad de legislar en materia penal tributaria.

En este sentido y, ante la ausencia de reglamentación respecto de la Asociación Ilícita Fiscal en el Código Penal Argentino -a inicios del año 2004- se publica en el Boletín Oficial la Ley 25.874, que incorpora aquella figura a partir de la Ley Penal Tributaria y Previsional, en el Artículo 15 Inc. c), con el fin de combatir la evasión impositiva.

Ahora bien, a partir de la aparición de esta Ley, se plantea como interrogante central de esta investigación el determinar qué se quiso sancionar: la Ley ¿sólo pretendió alcanzar las agrupaciones destinadas a realizar la conducta tipificada por la Ley 24.769 o también a aquellas destinadas a brindar colaboración para posibilitar la comisión de dichos delitos?

Por lo expresado, el problema de la presente investigación parte justamente de la necesidad de analizar la incorporación por Ley 25.874, del Artículo 15 inc. c)

de la figura Asociación Ilícita Fiscal en el marco de la Ley Penal Tributaria y Previsional con la intención de clarificar el alcance de lo sancionado.

Los objetivos de la presente investigación pueden delinearse como sigue:

Objetivo General

- Analizar en la Ley Penal Tributaria y Previsional la incorporación -por Ley 25.874-, de la figura Asociación Ilícita Fiscal en su Artículo 15 inc. c).

Objetivos Específicos

- Describir la figura de Asociación Ilícita en el Código Penal Argentino y su alcance.
- Describir la Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769.
- Dar cuenta de la incorporación de la figura de Asociación Ilícita Fiscal a partir de la Ley 25.874 en el Artículo 15 Inc. c) de la Ley 24.769.

A partir del problema y los objetivos planteados, la presente investigación es de carácter descriptivo-explicativo, por lo cual utiliza una metodología mixta, esto es, las estrategias de recolección, análisis/interpretación de datos e información se dividen en tres etapas, como sigue:

En primer lugar, la investigación inicia con una recopilación documental bibliográfica para dar cuenta de cuál es el alcance de la figura de Asociación Ilícita en el Código Penal Argentino. En segundo lugar, un análisis del derrotero histórico de la Ley Penal Tributaria en Argentina desde su aparición en 1974 y sus sucesivas modificaciones hasta llegar a la Ley vigente. En tercer lugar, un análisis en profundidad de la figura de Asociación Ilícita Fiscal incorporada por Ley 25.874 a través de su Artículo 15 inc. c).

De acuerdo al problema planteado y los objetivos propuestos, la presente investigación se organiza como sigue:

En el Capítulo 1: se describe la figura de Asociación Ilícita en el Código Penal Argentino. En el desarrollo del Capítulo 2: se realiza la presentación de Ley Penal Tributaria en Argentina desde su aparición en 1974 y sus sucesivas modificaciones hasta llegar a la Ley vigente. En el Capítulo 3: se analiza en profundidad la figura de Asociación Ilícita Fiscal incorporada por Ley 25.874 a la Ley 24.769 en su Artículo 15 inc. c).

Por último, se presentan unas conclusiones.

Capítulo 1: La Asociación Ilícita en el Código Penal Argentino y su alcance

1.1. Antecedentes Legislativos

En la búsqueda de los antecedentes legislativos de la asociación ilícita, el Código Penal preveía dos formas de asociación criminal. De acuerdo a los aportes de Gómez, existen dos formas de asociación criminal; esto es, el complot y la banda, no eran consideradas constitutivas de un delito autónomo, sino más bien como variedades de la participación. *“(...) La definición del complot estaba contenida en el Artículo 25. La de la banda, en el Artículo 30.”*¹

Así, reza el primero: *“Si dos o más individuos resuelven cometer un delito y se obligan, bajo promesa de auxilio recíproco, esta asociación constituye un complot, y cada uno, de los participantes 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 podían contar con su auxilio, será también considerado, después de la consumación, autor principal del delito.”*²

En cuanto a la segunda forma de asociación criminal, el Artículo 30 define la banda en estos términos: *“(...) Si dos o más individuos resuelven verificar conjuntamente delitos indeterminados, esta asociación constituye banda, y serán considerados autores en todos los hechos que la banda cometa, salvo la prueba en contrario de la no participación en el hecho o hechos determinados.”*³

Siguiendo al autor, para la conformación del proyecto de 1891 se suprimió el Artículo 25 del Código, y con él, todo lo referente al complot, por considerar que éste era exactamente lo mismo que la codelincuencia o complicidad. Al mismo tiempo, se suprimieron los Artículos referidos a las bandas. En este punto, se

1 GÓMEZ, E. Tratado de Derecho Penal. Tomo 5 -1941- Compañía Argentina de Editores SRL Buenos Aires, P. 224/227

2 Op. Cit. GÓMEZ, E. 1941- P. 224/227

3 Op. Cit. GÓMEZ, E. 1941- P. 224/227

sostuvo como argumento, para fundar esta supresión, que la banda o la asociación para delinquir constituye un delito por sí, por el mero hecho de su formación, y en este sentido debía figurar en la parte especial de la Ley. A su tiempo, se resuelve que la responsabilidad de todos y cada uno de los miembros de una banda, sea por haberla constituido, sea por los delitos que la asociación hubiere ejecutado se determinará, en la práctica, en cada caso ocurrencia, por la aplicación combinada de las reglas de la parte general y de la parte especial del Código.

En consecuencia, el proyecto mencionado crea, en el derecho, el delito de asociación ilícita, contemplándolo en los Artículos 252 y 253. Por el primero se reprime *“al que tomare parte en cualquier asociación o banda destinada a cometer delitos.”* Por el segundo *“se reprime, el hecho de la participación en cualquiera otra asociación prohibida por la Ley.”*⁴

Posteriormente, la Ley N° 4189, de reformas del Código Penal, no aceptó las propuestas mencionadas del proyecto de 1891. Así, el proyecto de 1906 previó el delito de asociación ilícita, estableciendo en el Artículo 228 la pena para el que *“tomara parte en una asociación o banda de tres o más personas, destinada a cometer delitos.”* Del mismo modo, en el Artículo 229 estatuyó la sanción para el que *“formara parte de cualquier otra asociación con un fin ilícito.”* En este marco, el Código vigente a la fecha, reprodujo el Artículo 228 del proyecto de 1906 y suprimió el 229 por ser considerado redundante.

La asociación para delinquir manifiesta de manera visible la peligrosidad del hombre delincuente. Si bien, el fenómeno de la asociación criminal en su sentido jurídico, no es siempre un índice revelador de mayor peligrosidad, aunque frecuentemente lo sea, esa mayor peligrosidad no puede ser puesta en duda, cuando varios individuos se reúnen, no ya para cometer un delito aislado, sino para hacer profesión de actividades contrarias a las normas de la convivencia. La simple formación de una sociedad con fines criminales, es un

4

Ibidem GÓMEZ, E. 1941- P. 224/227

motivo de alarma, que debe ser anulado antes de que tales fines de realicen. La vieja doctrina que se opone a la represión de los actos preparatorios del delito, ha debido ceder ante la realidad del peligro que comporta la asociación ilícita, y la ha erigido en delito.

1.2. La Asociación Ilícita y la Constitución Nacional

La asociación ilícita lesiona principios básicos de la Constitución Nacional tales como: el principio de lesividad, reserva y acción, legalidad, proporcionalidad, “*non bis in idem*” y culpabilidad, siguiendo la línea argumentativa de Iribarren⁵ en cuanto a los problemas de constitucionalidad.

1.2.1. Principio de lesividad

Este principio implica que ningún derecho puede legitimar una intervención punitiva cuando no media por lo menos un conflicto jurídico, entendido como la afectación de un bien jurídico total o parcialmente ajeno, individual o colectivo.

Una lesión se considerará que conmueve a un bien jurídico sólo si afecta materialmente a otro individuo y, además, implica una dañosidad social, esto es, que trascienda ese conflicto víctima-victimario y su propio daño, provocando también un daño a la comunidad.

Existe consenso generalizado en cuanto a que la asociación ilícita es un delito autónomo de peligro abstracto, que se consuma con el solo acuerdo de voluntades a fin de cometer delitos indeterminados, por lo que lo que los delitos efectivamente cometidos por el grupo concurrirán materialmente.

Por lo expresado puede inferirse que, la Ley va más allá del castigo de actos preparatorios e ingresa dentro del ámbito de la moralidad o inmoralidad de una conducta que aún no ha tenido, desde el punto de vista jurídico, ninguna

⁵ IRIBARREN, P. El delito de asociación ilícita desde una perspectiva constitucional. Septiembre 2011 (Ref. 14 de octubre de 2010) Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

relevancia. Es decir, podrá ser éticamente reprochable la actitud de formar parte de un grupo de personas que tengan como fin cometer delitos, pero mientras no existan actos constatables en el mundo exterior que pongan en riesgo algún bien jurídico, se estarían castigando malos pensamientos. En definitiva, sino hay acto no hay lesividad.

1.2.2. Principio de reserva y de acción-exterioridad

El Derecho Penal se caracteriza como un conjunto de ilicitudes definidas, que tienen por objeto la prohibición de acciones determinadas, en tanto sólo a través de éstas se pueden lesionar los bienes jurídicos objeto de protección penal. En consecuencia, donde no hay acción -exteriorización- no hay delito.

Estos principios se desprenden implícitamente del principio de legalidad y surgen de lo dispuesto en la primera y segunda parte del Artículo 19 de la Constitución Nacional, al referir a los principios de autonomía de la voluntad y de reserva. En este sentido, el principio de reserva establece una esfera privada personal de cada individuo en la cual el Estado no puede penetrar juzgando ni imponiendo acción alguna. Es aquí donde el individuo fija metas, proyectos, elecciones de vida. El Estado no puede constitucionalmente interferir, a menos que las citadas acciones privadas trasciendan de ese ámbito y perjudiquen a terceros, o atenten contra el orden y la moral pública. Es decir, estos supuestos fijan el límite al espacio individual garantizado por el Estado y la Constitución. Por lo tanto, le está vedado al Estado imponer ideales de existencia humana, éstos deben ser librados a la elección individual, ya que de lo contrario se estaría restringiendo el derecho que cada individuo tiene a elegir su propio plan de vida; mientras que éste no interfiera con el ejercicio de un derecho igual garantizado para los demás.

Entonces, ¿puede afirmarse que el delito de asociación ilícita no afecta el principio de reserva? El Estado al punir conductas que ni siquiera ingresaron en la etapa de ejecución de algún delito, está criminalizando acciones que no han salido de la esfera íntima del individuo. La sanción sólo puede ser impuesta a

alguien por algo realmente hecho por él, y no por algo pensado, deseado o propuesto, pues el Derecho Penal Argentino es un derecho de hechos y no un derecho de autor. Como ya se expresara, mientras no haya acciones que de alguna manera exterioricen el propósito criminal, se estaría castigando pensamientos.

1.2.3. Principio de legalidad

Este principio se encuentra receptado en los Artículos 1, 18 y el ya citado Artículo 19 de la Constitución Nacional. Su función, principal es fijar límites al poder punitivo estatal. Se lo ha enunciado bajo la fórmula latina *nulla poene sine lege, nulla poene sine crimene, nullum crimen sine poene legal*. Es decir, para que una conducta sea calificada como delito debe ser descrita de tal manera con anterioridad a la realización de esa conducta, y el castigo impuesto debe estar especificado también de manera previa por la Ley.

Implica, este principio desde un punto de vista material, la taxatividad de la Ley: las Leyes han de ser precisas, debiéndose evitar conceptos vagos o ambiguos. Esta exigencia comporta las siguientes consecuencias: *“1. La prohibición de la retroactividad de las Leyes penales, como regla general las normas penales son irretroactivas, excepto cuando sea más favorable para el reo. 2. La prohibición de que el Ejecutivo/Administración dicte normas penales. 3. La prohibición de la analogía en materia penal. 4. La prohibición de creación judicial de normas penales. 5. La prohibición de que la materia penal se regule por normas consuetudinarias.”*⁶

Particularmente y en lo que refiere al delito de asociación ilícita y su colisión con el principio de legalidad, aparece como pertinente transcribir aquí, en extenso, el voto del Dr. Martín M. Federico en autos “Giraudi, Pablo E. y otros”.

Sostiene el magistrado: *“(…) Podemos afirmar con absoluta certeza, que lo único que el Artículo 210 define de manera indubitable es el monto de la pena;*

⁶ IRIBARREN, P. El delito de asociación ilícita desde una perspectiva constitucional. Septiembre 2011 (Ref. 14 de octubre de 2010) Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

prisión o reclusión de tres a diez años, de allí en más todo lo que encontramos en los distintos autores son interpretaciones del texto legal pero lamentablemente nada, absolutamente nada, de lo que se pretende que la Ley dice está dicho por la Ley. En efecto y seguimos con el texto “el que tomare parte”, ¿Qué es tomar parte? ¿Una forma de participación? ¿Haber suscripto un documento asociativo?, ¿con carácter temporario o permanente? “En una asociación o banda”: veamos, si se trata de una estructura objetiva o de una simple reunión de personas, si es objetiva ¿cuáles son los elementos que la exteriorizan?, ¿las personas deben conocerse entre sí? Esa existencia objetiva como peligro para la tranquilidad pública, indudablemente ha de tener un sentido intimidante en consecuencia cabe preguntarnos ¿cómo puede intimidar una asociación delictiva si no es conocida por los ciudadanos y solo es reconocida por tres o más que se asocian para delinquir? “Asociación o banda” ¿están equiparados? Si no hay delitos que pongan de manifiesto la existencia de la asociación y la voluntad de todos y cada uno de delinquir ¿cómo se realiza la diferencia entre los actos privados de los hombres exentos de la autoridad de los magistrados, los actos preparatorios, la complicidad y la tentativa? Esa asociación ¿requiere roles específicos de cada uno de sus integrantes?, ¿tienen que ser los mismos en el tiempo?, ¿tienen que ser imputables? Como vemos, son muchísimos los interrogantes que nos plantea el Artículo 210 del C.P., y esto no sería tan grave, lo grave es que ninguna de las respuestas se puede extraer de su texto sino de la imaginación de los distintos autores de lo que supuestamente el texto quiere decir. Así las cosas estamos ante una Ley penal en blanco, que pareciera no ser más que el comodín normativo disponible para cuando no se encuentra ninguna tipificación posible de una conducta delictiva. Nada más contrario al principio de legalidad que consagra nuestro Artículo 18 de la Constitución Nacional y refrenda el Artículo 1 del CPP.”⁷

Atento lo cual, la idea fundamental que rige este principio de legalidad, propio de un sistema de Derecho Penal liberal, es aquella garantía concedida al

⁷

IRIBARREN, P. El delito de asociación ilícita desde una perspectiva constitucional. Septiembre 2011 (Ref. 14 de octubre de 2010) Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

individuo de que ningún magistrado interpretará como delito una conducta que no esté expresamente consagrada como tal, por una ley preexistente.

1.2.4. Principio de proporcionalidad

Este principio implica que toda decisión de autoridad que de alguna manera restrinja un derecho constitucional o fundamental del hombre, será válida en la medida que resulta estrictamente necesaria para lograr un fin constitucionalmente lícito, de conformidad con la prohibición de exceso en el ejercicio del poder, inherente al Estado constitucional; de esta manera se convierte en un criterio que permite determinar si la intervención legislativa, cuando un derecho fundamental se encuentre comprometido, resulta legítima o no.

Al sancionar la Ley actos preparatorios, muchos de los delitos efectivamente cometidos por la banda tendrán penas menores que el previsto para la asociación ilícita. Es decir, un delito de peligro abstracto resulta más severamente penado que aquellos que afectaron o pusieron en peligro concreto bienes jurídicos protegidos. Resulta evidente el exceso de poder en que incurre el legislador, al proteger en forma irracional un bien jurídico como la tranquilidad pública, por encima de otros bienes muchos más valiosos para los intereses del Estado.

En este sentido, el autor ratifica que *“(...) no resulta un dato menor, que muchas legislaciones penales intentando disimular la incompatibilidad de este tipo penal con los principios constitucionales, han sancionado el delito de asociación ilícita con penas sensiblemente menores e inclusive con multa, lo que marca la desproporcionalidad de las penas impuestas por la legislación penal argentina.”*⁸

Consecuentemente, al sancionarse la asociación ilícita el legislador considera necesario y proporcional la reacción del Derecho Penal como último *ratio* ante

⁸ IRIBARREN, P. El delito de asociación ilícita desde una perspectiva constitucional. Septiembre 2011 (Ref. 14 de octubre de 2010) Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

la especial gravedad que implica el ataque al orden público por parte de estas agrupaciones delictuales.

1.2.5. Principio de “non bis in idem”

El principio quedó definitivamente incorporado a la norma suprema, al sancionarse la reforma constitucional del año 1994, a través de la incorporación de los pactos internacionales en el Artículo 75, inc. 22. Así, *“el Artículo 8.4 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Adla, XLIV-B, 1250) dispone que el inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido nuevamente a un juicio por esos hechos. También el Artículo 14.7 del Pacto Internacional sobre Derechos Civiles y Políticos (Adla, XLVI-B, 1107) sostiene que nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual ya haya sido condenado o absuelto -sentencia firme-.”*⁹

El fundamento de esta garantía procesal constitucional es que la libertad individual no se protegería adecuadamente si existiera la posibilidad de que el Estado efectuara una serie indefinida de procesos contra una persona y por un mismo hecho, sometiéndolo a molestias, sufrimientos y obligándolo a vivir en un continuo estado de inseguridad y ansiedad.

Siguiendo la línea argumentativa de Iribarren, *“al punir la asociación ilícita actos preparatorios, a partir del cual se van a consumir distintos ilícitos; nos encontramos, pues, frente a una misma conducta, igual que en cualquier delito. La aplicación conjunta de ambas figuras por ejemplo: asociación ilícita y daño lleva a la doble imposición de pena por preparar el delito y por consumarlo.”*¹⁰

Como ya se expresara, en el marco del Derecho Penal liberal, se prohíbe la interferencia estatal respecto de las fases iniciales del itinerario delictivo, en tanto que se la habilita en las posteriores, coincidentes con su plasmación en la realidad trascendente al sujeto o sujetos activos. Las etapas que tienen lugar

⁹ IRIBARREN, P. El delito de asociación ilícita desde una perspectiva constitucional. Septiembre 2011 (Ref. 14 de octubre de 2010) Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

¹⁰ IRIBARREN, P. El delito de asociación ilícita desde una perspectiva constitucional. Septiembre 2011 (Ref. 14 de octubre de 2010) Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

en el fuero interno del sujeto no pueden ser nunca alcanzadas por la tipicidad, y pese a que trascienda a lo objetivo y exceda el ámbito de la mera manifestación de deseo o propósito, tampoco es punible la parte de la conducta inmediatamente precedente, es decir, la preparación.

1.2.6. Principio de culpabilidad

Para concluir este apartado, en lo que respecta al principio de culpabilidad, puede decirse que la aplicación de una pena está condicionada por la existencia de dolo o culpa, de conciencia de antijuridicidad o de la punibilidad, de capacidad de comportarse de acuerdo con las exigencias del Derecho, de una situación normal para la motivación del autor.

“El principio del acto es el presupuesto fundamental del principio de culpabilidad, la cláusula de personalidad en la medida de la pena introduciría una serie y contradictoria restricción al imperio de la culpabilidad.”¹¹ En este sentido, la asociación ilícita al penar intenciones, afecta seriamente este principio, restando sustento a un derecho penal de acto al que no le interesa la personalidad del autor, sino que importa el hecho delictivo que realiza.

De acuerdo a lo expresado aquí puede decirse que el uso en exceso de un derecho sancionador; al reprimirse actos preparatorios cuya peligrosidad pudieren afectar la tranquilidad pública, por parte del legislador, suele afectar garantías y derechos individuales, llevando por parte del Estado a abandonar su rol de garante de los derechos de los ciudadanos, convirtiéndose así en un Estado policial, afectando con ello la libertad de las personas.

1.3. La asociación ilícita en el Código Penal Argentino

La asociación ilícita en el derecho penal positivo significa, asociación para delinquir. Al tipificar este delito el legislador se aparta del principio de que los actos preparatorios no se reprimen, el mero hecho de formar una asociación

¹¹ IRIBARREN, P. El delito de asociación ilícita desde una perspectiva constitucional. Septiembre 2011 (Ref. 14 de octubre de 2010) Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

ilícita para cometer delitos determinados, resulta ser un acto preparatorio que es objeto de reprimenda penal.

La asociación ilícita básica descrita en el Código Penal Argentino en su Artículo 210 bajo el Título VIII Delitos Contra el Orden Público, Capítulo II, reza: “*Será reprimido con prisión o reclusión de tres a diez años el que tomare parte de una asociación o banda de tres o más personas destinada a cometer delitos por el solo hecho de ser miembro de la asociación (...)*”¹² En este sentido, la jurisprudencia estableció que “*(...) el Artículo 210 del código penal tiene como supuesto la existencia de una resolución asociativa de una voluntad dirigida a vincularse con otros sujetos y constituir un grupo con el específico destino de cometer delitos.*”¹³

Por esto, incurre en este delito el que tomare parte de una asociación o banda de tres o más personas destinado a cometer delitos, por el mero hecho de ser miembro de la banda. Este delito es aquel que lesiona al orden público, la paz social, la tranquilidad pública, por la inquietud social que producen las organizaciones que tiene por fin acordar o concertar, cometer delitos de caracteres indeterminados. Debería decirse que, en la asociación ilícita no son los ilícitos lo indeterminado sino los planes que los miembros de ella pergeñan cometer, pues como sostiene García Pablos de Molina “*ilícita no es la asociación, sino su programa, cada plan concreto y determinado.*”¹⁴ Delito éste de carácter permanente, cometiéndose a título de dolo el cual se estructura en la voluntad de ligarse al pacto, no admitiendo la tentativa, cuyo comienzo de consumación para cada uno de los partícipes se da a partir del momento en que tomare parte de la asociación o banda. Lo que se requiere es un mínimo de cohesión entre sus integrantes, unidos por una voluntad dirigida a la comisión de delitos, actuando conjunta y organizadamente, con división de

12

Ley 20642. Boletín Oficial. 29-01-1974. Buenos Aires, 29 de enero de 1974 (Ref. 25 de octubre de 2011) Disponible en: <http://www.boletinoficial.gov.ar/inicio/index.castle>

13

Cámara Nacional De Apelaciones En Lo Criminal Y Correccional Federal, Sala II, 5-12-86, In Re “Hagelin Dagmar, Ingrid”, Boletín De Jurisprudencia, Ps. 568 y ss. y Cámara Nacional De Apelaciones En Lo Criminal Y Correccional Federal, Sala II “Carbonaro Raul Y Otros” 29/12/2010, Suplemento Penal 2011 (Marzo), La Ley 2011-B, 17/03/2011. Disponible en: <http://www.laLeyonline.com.ar/maf/app/documet>

14

García Pablos De Molina, A., Asociaciones Ilícitas En El Código Penal, Bosch, Barcelona, 1977. P. 279.

roles y funciones, logrando así alcanzar un grado de efectividad que de otra forma resultaría difícil obtener, atendiendo a la complejidad de las maniobras que muchas veces llevan adelante.¹⁵

La acción consiste en tomar parte en la asociación o banda -conceptos que son tomados como sinónimos- de tres o más personas con la finalidad de cometer delitos. Es así entonces que siguiendo este criterio interpretativo se considera que banda y asociación ilícita son términos equivalentes. Al decir de Soler, de acuerdo a esta interpretación, queda como acepción única de banda, la del Artículo 210 que reprime la asociación ilícita. Ahora bien, para haber banda tiene que haber asociación ilícita. *“Esta solución, naturalmente no concuerda con el sentido tradicional de la agravante, defendido por Finzi aún frente a nuestra Ley, por cuanto el sabio profesor entiende que no es del todo exacto que el Artículo 210 haya querido definir la banda. Pero la situación no es propiamente esa. La consecuencia deriva de que el término era expresamente definido por el Artículo 78, y que fue expresamente suprimido, porque ya estaba definido por el Artículo 210.”*¹⁶

Siendo el delito pertenecer o ser miembro de la asociación, el mero hecho de ser miembro de la asociación es punible y suficiente para consumarse el mismo. La sanción que al que delinque se le aplicará por formar parte de la asociación es independiente de la que le pudiere corresponder por los delitos cometidos por la banda y en los cuales hubiese participado, como autor, cómplice o instigador.

En este sentido, González Roura sostiene que *“(...) para que se configure esta infracción es necesario una asociación, el número de los asociados, que deben ser tres por lo menos, y su objeto, que ha de ser cometer delitos.”*¹⁷

15 Conf. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional de la Capital, Sala IV, causa Scalotti, Luis y otros, rta. el 17/10/98, publicada en JURISPRUDENCIA ARGENTINA, Tomo 1999-II, Buenos Aires. P. 287 y ss.

16 SOLER S., Derecho Penal Argentino, Ed. La Ley Buenos Aires, 1946, T 4, P. 286

17 GONZÁLEZ ROURA, O., Derecho Penal, Parte Especial, Abeledo, Buenos Aires, 1922, T III. P.273

La asociación de tres o más personas, implica unión de voluntades -explícita o implícita- con carácter de permanencia o estabilidad, con cierto grado de organización, esta permanencia en la asociación es lo que la distingue de la participación, donde existe una convergencia transitoria referida a uno o más hechos específicos. Siendo necesario que cada integrante de la asociación sepa de la existencia de tres o más personas sin la necesidad que se conozcan entre sí.

Para que esté destinada a cometer hechos ilícitos, la asociación debe tener por finalidad la actividad delictuosa en general, ejecutando una pluralidad de planes delictivos y no la simple ejecución de un plan para cometer algunos delitos determinados, pues la tipificación de esta figura la da el peligro de la variedad y repetición de los atentados criminales con carácter de permanencia, ocasionando con ello la afectación de la paz y tranquilidad pública, que es el bien jurídico protegido por la norma.

La asociación se crea para llevar a cabo delitos indeterminados, *“la indeterminación de delitos se debe entender respecto de las circunstancias de modo, de tiempo y de lugar de la actividad propuesta, no se relaciona con multiplicidad de encuadramiento legal, ni cumplimiento del plan programado, ni quiere decir que los miembros de la asociación no sepan que delitos van a cometer.”*¹⁸

La doctrina contemporánea ha sostenido que *“se trata de un delito permanente cuya vigencia temporal abarca el lapso de existencia de la asociación respecto de cada miembro en particular; atendiendo que la permanencia rige para cada autor separadamente por el tiempo que siga perteneciendo a la asociación; la acción cesa para cada uno en el momento en que él deja de ser miembro, aunque la asociación siga existiendo con otros componentes.”*¹⁹

¹⁸ BREGLIA ARIAS, O. Y GAUNA, O. R. Código Penal y Leyes Complementarias, 4 Edición, T. 2, Astrea, Buenos Aires, 2001, P. 456.

¹⁹ CREUS, C., Derecho Penal. Parte Especial, 2 Ed. Actualizada, Astrea, Buenos Aires, 1988, P.111

Resulta muy esclarecedor, en este punto, el trabajo realizado por Caeiro Palacio, en lo que respecta al bien jurídico protegido en la asociación ilícita y su distingo con otras figuras del código sustantivo. *“(...) El concepto de bien jurídico protegido, puede ser definido, según Zaffaroni, como una relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegida por el Estado, que revela su interés mediante tipificación penal de las conductas que le afectan. Por su parte, la doctrina alemana ha dicho: “En todas las normas jurídico-penales subyacen juicios de valor positivos, sobre bienes vitales que son indispensables para la convivencia humana y deben ser protegidos, consecuentemente, por el poder coactivo del Estado, a través de una pena pública.”*²⁰

En definitiva, y sobre la base de tales conceptos, el bien jurídico protegido por un tipo penal subyace en su tipificación. Es decir, el legislador no dice de modo expreso, en cada delito, cuál es el bien jurídico protegido, sino que éste se infiere por medio de un razonamiento lógico-inductivo. Se puede apreciar de lo dicho que toda figura penal protege un valor, un axioma, y si así no lo hiciera ella carecería de razón de ser.

En cuanto al bien jurídico protegido por el delito de asociación ilícita, para conceptualarlo, y siguiendo a Creus, quien al respecto afirma: *“El bien jurídico protegido en el delito de asociación ilícita es el orden público. Por eso, se afirma que la asociación ilícita afecta la tranquilidad y la paz social, no sólo porque la sociedad sabe de su existencia, lo que produce inquietud social, sino, además, por el peligro que implica para la preservación del orden social establecido y legalmente protegido.”*²¹

No obstante que la figura se encuentra inserta en el título VIII, Delitos contra el orden público del Código Penal, gran parte de la doctrina la califica como delito contra la tranquilidad pública. Así, sobre el particular, Fontán Balestra señala que *“(...) así vistas las cosas, resulta claro que la Ley tutela amenazando con*

²⁰

CAEIRO PALACIO, L. La ley penal tributaria y dos nuevos tipos penales: la participación necesaria y la asociación ilícita. PET 2004 (mayo-301), 01/01/2004, 1. Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

²¹

CREUS, C., Derecho Penal. Parte Especial, 5 Ed. Tomo 2. Actualizada, Astrea, Buenos Aires, 1999. P.113

*pena la familia de hechos que estamos tratando, la tranquilidad pública, que resulta de la confianza general en el mantenimiento de la paz social.*²²

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sobre el bien jurídico examinado ha dicho: *“(...) el orden público al que se alude es sinónimo de tranquilidad pública o paz social, es decir, la sensación de sosiego de las personas integrantes de una sociedad nacida de la confianza de que pueden vivir en una atmósfera de paz social, por lo que los delitos que la afectan producen alarma colectiva, al enfrentarlos con hechos marginados de la regular convivencia que los pueden afectar indiscriminadamente. En consecuencia, la criminalidad de éstos reside esencialmente, no en la lesión efectiva de cosas o personas, sino en la repercusión que ellos tienen en el espíritu de la población y en el sentimiento de tranquilidad pública, produciendo alarma y temor por lo que puede suceder.*²³

Por su parte, Molinario y Aguirre Obarrio clarificando aún más el bien jurídico protegido, puntualizan que *“(...) la finalidad de cometer delitos no puede ser una idea abstracta, es decir, cualquier delito que se le ocurra a los asociados, como sería batirse a duelo, hurtar frutas, practicar curanderismo, etcétera, ya que nadie se asocia para eso, de la misma manera en que no se asocia para hacer algo, con lo cual la asociación tiene un horizonte de actuación. El motivo de la incriminación, no es que puedan cometer dos o tres delitos concretos, sino que la acción de esa sociedad pueda alcanzar a cualquiera. Eso es lo temido por la comunidad.*²⁴

De los conceptos vertidos hasta aquí puede concluirse que, la doctrina y jurisprudencia del Alto Tribunal, ha establecido con claridad cuál es el bien jurídico protegido ante el delito de asociación ilícita previsto por el Artículo 210 del Código Penal, por lo que el referido juicio de valor de la figura ya ha sido correctamente sentado.

22

FONTAN BALESTRA, C., Tratado de Derecho Penal, T.6, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1981. P. 453.

23

CAEIRO PALACIO, L. La ley penal tributaria y dos nuevos tipos penales: la participación necesaria y la asociación ilícita. PET 2004 (mayo-301), 01/01/2004, 1. Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

24

CAEIRO PALACIO, L. La ley penal tributaria y dos nuevos tipos penales: la participación necesaria y la asociación ilícita. PET 2004 (mayo-301), 01/01/2004, 1. Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

Continuando en su análisis, Caeiro Palacio aborda la tipificación del delito y su diferenciación con la figura de la participación criminal descrita en los Artículos 45 y 46 del Código Penal y cita a Fontán Balestra, de acuerdo a los requisitos del delito en análisis. El autor citado sostiene que *“(...) la figura se constituye con tres elementos: la acción de tomar parte en una asociación o banda; un determinado número de personas para constituir la asociación; el propósito de todos y cada uno de sus miembros de cometer delitos.”*²⁵

Así, la acción típica consiste en tomar parte de una asociación organizada única y exclusivamente para la comisión de delitos. El delito se consuma con el simple hecho de formar parte de la asociación, con la exigencia de la concurrencia de tres o más personas. Asimismo, señala el autor precedentemente citado que *“(...) nuestros autores y la jurisprudencia han requerido en la asociación cierta permanencia, que es algo más que la concurrencia de voluntades transitoria, que caracteriza a la participación.”*²⁶

La unión de voluntades no requiere que todos los asociados se reúnan físicamente en un mismo lugar para la organización de los delitos. A este respecto, el autor citado continúa, *“(...) pero no se requiere que los asociados estén reunidos materialmente, o que habiten en un mismo lugar, ni siquiera que se conozcan personalmente, porque lo que interesa, como se dijo, es el acuerdo de voluntades con cierta permanencia como para que se pueda hablar de asociación.”*²⁷

En suma, la permanencia debe ser relativa, no requiriéndose ninguna forma especial de organización, aunque sí un número de cohesión entre los integrantes de la banda, sin ser necesario que los miembros se conozcan.

²⁵ CAEIRO PALACIO, L. La ley penal tributaria y dos nuevos tipos penales: la participación necesaria y la asociación ilícita. PET 2004 (mayo-301), 01/01/2004, 1. Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

²⁶ CAEIRO PALACIO, L. La ley penal tributaria y dos nuevos tipos penales: la participación necesaria y la asociación ilícita. PET 2004 (mayo-301), 01/01/2004, 1. Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

²⁷ CAEIRO PALACIO, L. La ley penal tributaria y dos nuevos tipos penales: la participación necesaria y la asociación ilícita. PET 2004 (mayo-301), 01/01/2004, 1. Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

Además de los requisitos arriba señalados, la unión de voluntades debe estar encaminada a cometer varios delitos en forma indeterminada; esto es, para que la acción sea típica, la asociación tiene que planear la perpetración de una pluralidad de delitos.

La asociación para cometer una pluralidad de delitos indeterminados y la permanencia en ella, es lo que en definitiva distingue a la asociación ilícita de la participación criminal. Esto es claramente explicado por Fontán Balestra, en cuanto afirma que *“(...) Debe entenderse como un acuerdo que comprende una pluralidad de planes delictivos, que lleva consigo una cierta permanencia, a la que ya hemos referido, y que lo diferencia de la concurrencia de voluntades para uno o más delitos, que tiene lugar en cada caso, y con ello el carácter transitorio, que es propio de la participación.”*²⁸

El lenguaje de la Corte Suprema de Justicia, al hablar de pluralidad de planes delictivos, parece ser el apropiado para la figura en análisis. Ello es así dado que, en un juego armónico con el bien jurídico protegido, permite comprender lo que, en definitiva, el legislador quiso punir. A través de la asociación ilícita, y en virtud de que la pena aplicable no resulta ser excarcelable para los jefes u organizadores de la asociación -atento que el mínimo de ella se eleva a cinco años de prisión o reclusión-, se pretende disuadir la formación de grupos que presentan un peligro traducido en la intranquilidad de la sociedad toda.

Acerca de si la pluralidad de delitos debe ser determinada o indeterminada, Núñez señala que, al haber sido eliminada del Artículo 210 del Código Penal la palabra banda, no tiene razón de ser hablar de delitos indeterminados, como requisito de la figura de asociación ilícita, y por ello expresa que *“(...) lo único exigible es que el acuerdo constitutivo de la asociación de los delincuentes, no implique el acuerdo propio de la participación criminal en un delito determinado. (...) La participación delictiva exige unidad del acuerdo y unidad de conducta delictiva a realizar, aunque ésta se traduzca en varios delitos comprendidos en un mismo contexto de acción o en varios contextos contemporáneos. Por el*

28

Ibidem FONTAN BALESTRA, C., 1981. Ps. 453-470.

contrario, la asociación ilícita requiere unidad de acuerdo y pluralidad de contextos delictivos a realizar sucesivamente. Esta última situación no puede confundirse con el caso de reiteración, por las mismas personas, de actividades delictivas en participación criminal, pues en esta hipótesis no existe un acuerdo comprensivo de esa pluralidad de actividades delictivas, que es lo que constituye la razón de que el tipo del Artículo 210 admita el castigo "por el sólo hecho de ser miembro de la asociación."²⁹

Por último, a los fines de finalizar la caracterización de esta figura, es conveniente reafirmar que se está en presencia de un delito de peligro abstracto, que se consuma con el sólo hecho de pertenecer a la asociación, siendo esa pertenencia intencional, por lo que se trata de un tipo que exige dolo para su consumación. En resumen, la consumación de la figura examinada requiere la concurrencia de tres o más personas, quienes con convergencia intencional de ser parte de la asociación, tengan como propósito llevar a cabo una pluralidad indeterminada de delitos, o de planes delictivos.

En cuanto a la participación criminal, el Código Penal la regula en su Artículo 45: *“Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito.”* Por su parte, el Artículo 46 dispone: *“(…) Los que cooperen de cualquier otro modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo, serán reprimidos con la pena correspondiente al delito, disminuida de un tercio a la mitad (...).”³⁰*

El primero de los dos Artículos arriba transcritos prevé un supuesto de co-autoría, consistente en tomar parte en la ejecución del hecho. Asimismo, establece un supuesto de participación necesaria, o primaria, en cuanto dispone prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse. El segundo de esos Artículos contempla la

29

NUÑEZ R., Tratado de Derecho Penal, Parte Especial, Marcos Lerner, Córdoba, Tomo 5, P. 187-188.

30

CÓDIGO PENAL. República Argentina. 2005. 4ª Edición. ERREPAR S.A. Buenos Aires.

participación secundaria, consistente en cooperar en la ejecución del delito, o prestar ayuda con posterioridad a él, habiendo efectuado promesa anterior.

En este sentido, Donna señala que *“(...) la participación es la colaboración en un hecho ajeno; por ende, es un concepto de relación no autónomo, con ayuda del cual es posible someter al efecto punitivo a aquellos intervinientes en un delito que carecen, como se dijo, de dominio del hecho.”*³¹

Por su parte, Bockelman señala: *“La esencia de la participación, en la doctrina dominante, consiste en la motivación o en el apoyo de un ilícito típico ajeno, sin consideración de la causalidad del aporte del partícipe para la punibilidad, ni tampoco de si la causalidad deba ser reconocida como elemento esencial, fundante de la pena junto a otros.”*³²

Por la adopción del referido principio causal, se puede distinguir distintas categorías de participación, siguiendo la línea argumentativa de Núñez cuando expresa que *“(...) sobre la base de un concepto restrictivo de la autoría, el Código Penal distingue: a) los que toman parte en la ejecución del hecho (Artículo 45, primera parte, primer supuesto) (autor o autores); b) los que prestan al autor o autores un auxilio o cooperación, sin los cuales el hecho no habría podido cometerse (Artículo 45, primera disposición, segundo supuesto) (cómplices necesarios); c) los que hubiesen determinado directamente a otro a cometer el hecho (Artículo 45, segunda disposición) (instigadores); y d) los que cooperen de cualquier modo a la ejecución del hecho y los que presten una ayuda posterior cumpliendo promesas anteriores al mismo (Artículo 46) (cómplices no necesarios).”*³³

Respecto de la figura de asociación ilícita, es necesario tener presente que es un tipo de codelinquencia, que por sus características forma parte de la llamada participación necesaria, en donde la participación viene dada por el mismo tipo, como sucede, por ejemplo, en el duelo. Por ello, como requisito de

31

DONNA, E. A., La autoría y la participación criminal, Segunda Edición, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2000. P. 91.

32

BOCKELMAN, P. Relaciones entre autoría y participación, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1960. P. 7.

33

Ibidem NUÑEZ R. P. 288.

configuración del tipo, el legislador exige la concurrencia necesaria de tales personas.

Con respecto a la diferencia entre la participación criminal y la asociación ilícita, Moreno –citado por Caeiro Palacio- se ha pronunciado de la siguiente forma: *“Si varias personas se convierten, a efectos de llevar a cabo un delito determinado, o varios delitos también determinados, los miembros de esa asociación son partícipes en el delito a realizarse y quedan vinculados como autores o cómplices, siendo pasibles de las penas que correspondan al hecho consumado o a la tentativa. Pero aquí no se trata del convenio para ejecutar uno o más delitos, sino de la asociación de individuos para cometer delitos en general, hecho que el Código castiga por la sola circunstancia de ser sujetos miembros de tal asociación.”*³⁴

Asimismo, respecto de la autoría y participación, son varias teorías las que se han expuesto para explicar la dicotomía entre ambas. No obstante ello, el Código Penal Argentino ha tomado la teoría formal objetiva. Ello es explicado claramente por Núñez, al sostener que *“(…) según esta teoría, el autor realiza el tipo delictivo, ejecutándolo o interviniendo en su ejecución. El cómplice se limita a prestarle auxilio o cooperación al autor. Es la teoría receptada por el Artículo 45 del Código Penal.”*³⁵

Por su parte, Fontán Balestra al tratar la participación criminal en comparación con la autoría, sostiene que *“(…) quien no reúne las condiciones de autor requeridas en el tipo, puede ser partícipe, pero no autor ni coautor. Así, pues, es preciso distinguir claramente cuándo se ha cumplido la acción ejecutiva del delito y cuándo un acto de participación propiamente dicho, para requerir las condiciones personales típicas del autor.”*³⁶

³⁴ CAEIRO PALACIO, L. La ley penal tributaria y dos nuevos tipos penales: la participación necesaria y la asociación ilícita. PET 2004 (mayo-301), 01/01/2004, 1. Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

³⁵ Ibidem NUÑEZ R. P. 290.

³⁶ Ibidem FONTAN BALESTRA, C., 1981. P. 414.

De los conceptos vertidos, puede notoriamente inferirse la sustancial diferencia entre ambas figuras. En la participación criminal el sujeto colabora para la comisión de un ilícito determinado de antemano, y según su grado de participación podrá ser imputado en carácter de co-autor, participe necesario o participe secundario, por lo que aparece como colaborador -auxiliando o cooperando- para la consumación del ilícito. Por el contrario, en la asociación ilícita todos los autores se encuentran delinquiendo de la misma manera, concretamente asociados para cometer delitos, independientemente que éstos se cometan, o no. Por tanto, quien lo cometa tendrá una imputación anexa que constituirá un concurso real de delitos.

Resumiendo y a los efectos de cerrar lo descrito, se colige que la asociación ilícita no requiere la existencia de delitos consumados ni siquiera con principio de ejecución. No se trata de castigar la participación en un delito, sino la participación en una asociación destinada a cometer una pluralidad de delitos, pero sí con un elemento de permanencia, con una pluralidad de planes delictuales y no meramente una pluralidad de delitos de caracteres transitorios, tal cual se da en la participación criminal. Realizando actos calificados por la ley penal repercutiendo con ellos en el espíritu de la población, ocasionando una afectación a la tranquilidad pública, produciendo alarma y temor en ella.

Se avanza, en el próximo Capítulo en el análisis de la Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769, previo a dar cuenta de unos conceptos básicos que permiten una aproximación más acabada al tema a tratar.

Capítulo 2: La Ley Penal Tributaria y Previsional Nº 24.769

2.1. Definición de conceptos clave

Dado que a la materia penal tributaria le son aplicables principios fundamentales del Derecho Tributario y del Derecho Penal, aparece como pertinente definir algunos conceptos clave, dado que la conexión e interacción entre ambos derechos, hacen posible la existencia de delitos fiscales:

- Derecho tributario: Conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos. *“Es el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos.”*³⁷ Dentro de este marco de análisis y siguiendo a Villegas es de destacarse las divisiones del derecho tributario: *“a) derecho constitucional tributario: “estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario. También se ocupa de la delimitación y coordinación de poderes tributarios entre las distintas esferas estatales en los países con régimen federal de gobierno. b) derecho internacional tributario: estudia las normas que corresponden aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, para evitar problemas de doble imposición y coordinar métodos que eviten la evasión internacional. c) derecho tributario material: contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria, estudiando como nace la obligación de pagar tributos mediante la configuración del hecho imponible y como se extingue la obligación. d) derecho tributario formal: estudia todo lo concerniente a la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos, analiza especialmente la determinación del tributo, así como la fiscalización de los contribuyentes y las tareas de investigativas de tipo policial, necesarias en muchos casos para detectar a los evasores ocultos. e) derecho procesal tributario: contiene las norma que regulan la controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente el crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones y a los*

37

JARACH, D., Curso superior de derecho tributario, Buenos Aires, Cima, 1969. P. 23.

*procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado. f) derecho penal tributario: regula jurídicamente lo concerniente a las infracciones fiscales y sus sanciones.*³⁸

- Fisco Nacional: *“Erario o tesoro público // Denominación que se aplica al Estado en cuanto está sujeto a derechos y obligaciones de tipo privado. Es un concepto procedente del Derecho Romano, que a partir de la constitución del Estado de derecho burgués, en el siglo XIX, designa la intervención de éste en las relaciones de tipo financiero o económico.”*³⁹

- Hacienda Pública: *“Contribuciones, impuestos, propiedades, derechos y valores pertenecientes al Estado. La hacienda pública, como acreedora, disfruta de privilegios tales como la cobranza de contribuciones y otras rentas públicas por medio de procedimientos puramente administrativos. Los derechos de la misma y sus créditos disfrutan de trato preferente cuando concurren otros acreedores, del mismo modo que su cobro tiene también preferencia sobre cualquier otro acreedor.”*⁴⁰

- Tributo: *“Obligación dineraria establecida por Ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.”*⁴¹ *“Toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- establecida por Ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia Ley determine y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados.”*⁴² A los tributos se los suele clasificar en diferentes tipos como por ejemplo en Impuestos, Tasas y Contribuciones especiales.

³⁸ VILLEGAS, H. B., Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 8va edición, Ed. Astrea, 2002, Buenos Aires, P.235 y ss

³⁹ DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS SOCIALES Y DE ECONOMÍA Ed. Universidad -3ª edición -Buenos.Aires.- 2005. P. 479.

⁴⁰ DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS SOCIALES Y DE ECONOMÍA Ed. Universidad -3ª edición -Buenos.Aires.- 2005. P. 511.

⁴¹ DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS SOCIALES Y DE ECONOMÍA Ed. Universidad -3ª edición -Buenos.Aires.- 2005. P. 937

⁴² SAINZ DE BUJANDA F., Sistema de Derecho Financiero, t I, vol.II, Madrid, Universidad Complutense, 1977, P. 22

- Impuestos: *“Son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.”*⁴³ *“El impuesto es una obligación unilateral impuesta coactivamente por el Estado en virtud de su poder de imperio”*⁴⁴ Desde un punto de vista eminentemente jurídico a los impuestos se los puede dividir en Impuestos Directos que son aquellos que se tributan en atención al rédito o a la posesión de un patrimonio por parte del sujeto, son aquellos que no se pueden trasladar es decir se exigen de las mismas personas que se pretende que los paguen -impuesto a las ganancias, a la ganancia mínima presunta, impuestos inmobiliarios provinciales, etc.-. y los Impuestos Indirectos que están relacionados a la transferencia de bienes, a su consumo o a su producción, son aquellos trasladables que se cobran a una persona dando por sentado como algo probable que ésta se indemnizará a expensas de alguna otra -IVA, impuestos internos al consumo, impuesto al cheque etc.-.

- Impuesto al Valor Agregado: es aquel tributo que grava cada una de las etapas de la producción y distribución de bienes y servicios que se desarrollen en el territorio de nuestro país.⁴⁵

- Impuesto a las Ganancias: es aquel tributo que grava las rentas de fuente argentina obtenidas por personas de existencia visible o ideal, cualquiera sea su nacionalidad, domicilio o residencia; permitiéndose deducir de la renta bruta los gastos efectuados para obtener, mantener o conservar la ganancia o la fuente que la originó.⁴⁶

⁴³ Artículo 26 de la ley general española. (s/f) (Ref. octubre de 2011) Disponible en: <http://desarrollo-profesional.universia.es/emprendedores/obligaciones-empresario/obligaciones-fiscales/printable.html>

⁴⁴ CSJN, fallos, 218:596 Fallos De La Corte Suprema De Justicia De La Nación. (s/f) (Ref. octubre 2011) Disponible en: http://www.csjn.gov.ar/cfal/fallos/cfal3/cons_fallos.jsp

⁴⁵ Ley 23.349 - Dcto. 280/97. Boletín Oficial. Buenos Aires, 1997 (Ref. 10 de octubre de 2011) Disponible en: <http://www.boletinoficial.gov.ar/inicio/index.castle>

⁴⁶ Ley 20.628 - Dcto. 649/97. Boletín Oficial. Buenos Aires, 1997 (Ref. 10 de octubre de 2011) Disponible en: <http://www.boletinoficial.gov.ar/inicio/index.castle>

- Determinación de Oficio: procedimiento de determinación de la materia imponible o del quebranto impositivo, en su caso, y liquidación del gravamen correspondiente, efectuado de oficio por la AFIP-DGI. Mecanismo subsidiario que tiende a salvaguardar garantía del debido proceso, finalidad declarativa y formal.

- Agentes de retención: Son los sujetos pasivos de la relación jurídica principal por deuda ajena. Es un deudor del contribuyente o alguien que por su función o actividad está obligado por Ley y en contacto con el dinero del contribuyente y detrae la parte del tributo que le corresponde al fisco.

- Agente de Percepción: Son los sujetos pasivos de la relación jurídica principal que por su profesión, oficio, actividad reciben del contribuyente un monto dinerario al cual adicionan el tributo que luego deberá depositárselo al fisco.

- Hecho Imponible: Es la hipótesis legal tributaria condicionante que trae como consecuencia la obligación de una persona de pagar un tributo. Es aquel acto o conjuntos de actos, situaciones o acontecimientos que originan el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica los tributos que serán objeto de la pretensión fiscal. Entendiéndose generalmente que es la manifestación de capacidad económica, bien sea como renta, patrimonio o gasto.

- Beneficios Fiscales: Es toda excepción legal al mandato de pagar íntegramente y oportunamente el tributo, para lo cual el intérprete se fundara en los textos legales que imponen el tributo y su excepción.

- Ilícito Tributario: Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, que constituye una infracción punible.

- Evasión: Es la obtención total o parcial, por acción u omisión mediante algún ardid o engaño de una reducción del importe que por Ley se debe abonar por el tributo. Es toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro de un país por quienes están obligados jurídicamente a pagarlo y que

mediante acciones fraudulentas u omisivas violatoria de las Leyes, en definitiva conductas ilícitas que logran tal corolario.

- Ardid o Engaño en la Ley 24769: *“despliegue intencional de información o documentación falsa, que se pretende hacer pasar como verdadera a los fines de aliviar, total o parcialmente la carga tributario y/o previsional.”*⁴⁷

- Ley 11.683: fue sancionada el 4 de enero de 1933 hace las veces de ‘código tributario’ para los tributos nacionales. Esta Ley que ha sido designada erróneamente como de procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos, va mucho más allá de su título en su alcance, pues si bien contiene predominantemente normas de procedimiento, mal puede ser calificada como una ley adjetiva o ritual, atento que contiene también normas del derecho sustantivo, como verbigracia preceptos de sujetos pasivos, domicilio fiscal, pago, prescripción, etc. En cuanto a su ámbito de aplicación no solo abarca lo procedimental y sustantivo sino también lo atinente a la aplicación de los principales tributos nacionales.

2.2. El derrotero histórico de la Ley Penal Tributaria en Argentina

La evasión de los tributos no es un problema de sencilla solución. Parece lógico que para luchar contra la evasión hace falta saber sus causas. Si la evasión está presente es porque alguien quiere evadir y el Estado no es eficiente en el contralor del cumplimiento de los deberes fiscales. Debería indagarse, en cada caso, cuáles son los motivos que provocan la conducta del evasor y el deficiente contralor estatal. Podría adelantarse aquí, a modo de conclusión parcial que, la comprensión cierta y profunda de las reales causas que originan la evasión, permitiría combatirla. Sin perjuicio de ello, los Estados no renuncian a castigar determinadas conductas vinculadas con las obligaciones tributarias con penas privativas de la libertad. Lo realizan a través de la creación de figuras delictivas con el objetivo de evitar que ellas se produzcan en el tiempo.

47

HADDAD, J. E., 5ª edición Ley Penal Tributaria comentada-LexisNevis. P. 17/18

Comenzando con derrotero histórico de la Ley Penal Tributaria en Argentina, en la década de 1960, los técnicos en derecho tributario, preocupados por escoger los más eficientes medios para erradicar la evasión, comenzaron a analizar el problema y frente a las resultas que arrojaba la aplicación de las penas previstas por la Ley 11.683, creyeron que la instauración de delitos castigados con pena privativa de la libertad constituía una media apta para combatirla.

En sus comienzos, se discutió si podían aplicarse en materia tributaria las disposiciones del Código Penal. Entre los opositores a esta forma, Giuliani Fonrouge, sustentaba que el derecho tributario había forjado sus propios institutos penales y consideraba que, en el orden nacional, las disposiciones relativas al derecho tributario penal estaban contenidas en la Ley 11.683. Ellas eran, las que describían los ilícitos tributarios y sus propias sanciones.⁴⁸ En contrario, Jarach creía que ciertas conductas constituían delitos porque eran susceptibles de ser subsumidas en algunos Artículos del Código Penal. Estas opiniones no tuvieron trascendencia legislativa.⁴⁹ El Congreso de la Nación Argentina decidió incorporar a la Ley 11.683, a través de la Ley 21.858, la descripción de tres delitos; esto es, defraudación fiscal, insolvencia patrimonial provocada y apropiación indebida de tributos. Los hechos revelan que nunca se impuso una condena en los términos de las normas que describieron dichos delitos. Posteriormente, se sostuvo que el recurso adoptado no era conveniente y que el régimen de la Ley 11.683 constituía una dificultad para la aplicación de condenas privativas de la libertad.

A los efectos de aplicarse una pena por la comisión de un delito tributario, en el régimen de la Ley 11.683, era menester que la resolución determinativa del impuesto quedase firme y pasase a autoridad de cosa juzgada⁵⁰, debiendo concluirse de modo definitivo las instancias procesales por las que pudiese

48 GIULIANI FONROUGE, C. M., Derecho Financiero, Editorial La Ley, Buenos Aires, 9º edición, 2004, Tomo II, P. 529 y ss.

49 JARACH, D. Finanzas públicas y derecho tributario, Abeledo Perrot, 3ª Edición, Buenos Aires, 1999, P. 414.

50 Era el sistema que preveía y prevé la ley 11.683 para las infracciones denominadas "omisión culposa" y "defraudación." Para aplicar la sanción es necesario realizar un procedimiento de determinación del impuesto y sólo puede aplicarse la sanción de multa cuando la determinación de oficio del impuesto queda firme y pasada en autoridad de cosa juzgada

recurrir dicha resolución. Ello imponía, el agotamiento de las vías recursivas y la obtención de la determinación de oficio con idoneidad para pasar en autoridad de cosa juzgada. Sólo ante esas instancias se podía aplicar la sanción por el delito. En tal orden de consideraciones, se alegó que el trámite de los recursos irrogaría un período de tiempo tan amplio que al llegar a la instancia de juzgar el delito, se habría producido la prescripción de la acción penal. Atento que el derrotero del procedimiento de determinación de oficio significaba el transcurso de un considerable período de tiempo y que si se recurría la resolución determinativa del Impuesto ante el Tribunal Fiscal de la Nación y, eventualmente, ante otras instancias judiciales, transcurría un lapso de tiempo dilatado y podían llegar a prescribirse las acciones represivas del Estado.

Se puede considerar como la primera Ley Penal Tributaria en Argentina a la Ley 20.658 sancionada en 1974, la cual criminalizó los ilícitos tributarios que atentaban contra la hacienda pública, adoptando un régimen de prejudicialidad tributaria, supeditando la instancia penal hasta que quedara firme y consentida la determinación de la deuda fiscal, ocasionando con ello la total inaplicabilidad de la Ley atento que las sanciones penales prescribían por el transcurso del tiempo.

Es recién en el año 1991, con la sanción de la Ley 23.771 que se estableció un sistema procesal distinto sin la obligada prioridad de las normas procesales tributarias, respecto a la intervención judicial; atento que se dispuso la formulación de la denuncia penal por parte del organismo fiscal sin obstáculo procesal, con la posterior presentación de un informe técnico por parte del ente recaudador, conteniendo información acerca de la conducta a investigar y el perjuicio fiscal emergente. Ley ésta que no cercenaba su ámbito de aplicación a la órbita del Estado nacional sino que los tres estamentos del sistema federal se encontraban en condiciones de aplicar la norma respecto de sus respectivos tributos. No ocurriendo lo mismo en materia de los recursos de la seguridad social donde era excluyente su aplicación al fisco nacional.

El 19 de diciembre de 1996 fue sancionada la Ley 24.769 la cual se promulgó de hecho el 13 de enero de 1997. Esta norma que derogó la anterior Ley 23.771 es considerada de mejor técnica legislativa, disponiendo su aplicabilidad sólo a los tributos y recursos de la seguridad social correspondiente al fisco nacional; otorgando al contribuyente el ejercicio de su derecho de defensa -pudiendo ser oído, ofrecer y producir prueba en la etapa administrativa de la determinación de oficio de la deuda- al exigirse previamente a la denuncia la determinación de oficio por parte del ente recaudador. Tal como establece el Artículo 18 -primer párrafo- de la Ley vigente es obligación de la AFIP (Administración Federal de Ingresos Públicos) como trámite previo a la formulación de la denuncia penal por evasión impositiva, la determinación administrativa de la deuda, independientemente que la misma sea puesto en crisis con la interposición de los Recursos de Reconsideración o de Apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

Recién con el dictado y la notificación del acto administrativo -determinación de oficio de la deuda tributaria o impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social- por parte del ente recaudador el mismo podrá radicar la respectiva denuncia en caso que se encuadre y/o verifique la configuración de alguno de los tipos penales previstos en la Ley 24.769. En este marco, el juez penal al conocer la determinación de oficio puede entender el contenido de la denuncia penal a través del conocimiento de los hechos y las cuestiones tributarias suscitadas. A partir de ello, podrá analizar los hechos desde la orbita del derecho penal. La determinación de oficio le permite al juzgador ubicarse frente a la cuestión tributaria en primera instancia y, examinar después, si realmente se configura un ilícito penal.

A lo ya explicitado *supra* se suman al recorrido de las diferenciaciones con la anterior Ley 23.771, las siguientes:

1. Exclusión de infracciones formales contravencionales de la 23.771 (Artículos. 5,6 y 7).

2. Restricción en el uso de los tipos de peligro, que era una de las principales críticas a la Ley anterior, estableciéndose en el nuevo régimen el requerimiento de perjuicio efectivo para su consumación.
3. Distinción entre figuras simples y agravadas en base a la cantidad de dinero evadido y al empleo de medios comisivos más perjudiciales. Quedando mejor delineadas como figuras autónomas y con particularidades relevantes las figuras de aprovechamiento indebido de subsidios y obtención fraudulenta de beneficios fiscales. (Artículos. 3 y 4 de la Ley 24.769 respectivamente)
4. Aumento considerable en los montos de las penas en su máximo y su mínimo.
5. Eliminación de condiciones especiales para la excarcelación, como las fijadas por el Artículo 17 de la vieja Ley 23.771.
6. Aplicación de condiciones objetivas de punibilidad, pretendiendo desechar el bagatelismo⁵¹, concentrándose la persecución penal en las infracciones más perjudiciales para el erario público, (hecho este que hasta la fecha en que entró en vigencia la reforma que cuadruplica los montos de la condición objetiva había quedado desvirtuado en atención a que dicha condición objetiva de punibilidad para la evasión simple se seguía manteniendo en la suma de \$100.000, a todas luces desactualizada por el correr inflacionario de la economía).
7. Incremento sancionatoria para ciertos autores, previéndose la inhabilitación perpetua para los funcionarios y empleados públicos (Artículo 13 Ley 24.769).
8. Agravándose con inhabilitación especial por el doble del tiempo la situación de algunos sujetos que con sus actos faciliten la comisión de los ilícitos. (Artículo 15 Ley 24.769)
9. Restricción de la posibilidad de extinción de la acción penal mediante el pago de la deuda reclamada y por única vez, solo a los supuestos de evasión simple, clarificándose las discusiones a las disímiles

⁵¹

Principio jurídico que establece que ante aquellos hechos de conductas nimias o insignificantes que, aunque su descripción encuadre a simple vista en la figura que tipifica una norma penal, la falta de lesión al bien jurídico o la inconsistencia de tal afectación, imponen la lógica consecuencia de su eliminación dentro de la órbita del poder punitivo del Estado. La desproporción entre la afectación y la sanción prevista excluye la pena, aún la aplicación del mínimo de la escala importaría un absurdo, generando el consiguiente repudio social por la desmedida injerencia del Estado.

interpretaciones que suscitaba el Artículo 14 de la vieja Ley. A partir de la reforma del Artículo 16 de la Ley 24.769 por Ley 26.735 sólo quedará exento de responsabilidad penal siempre que regularice su situación antes del comienzo de una inspección por parte del órgano fiscalizador o denuncia presentada (regularización espontánea de la deuda) y no limita la misma a los supuestos de evasión simple.⁵²

Al llegar a este punto cabe aclarar que, al estarse en las postrimerías de la finalización de este Trabajo Final de Graduación, el Congreso de la Nación Argentina en sesiones extraordinarias sanciona con fuerza de ley la modificación de la Ley 24.769 esencialmente en cuanto a la condición objetiva de punibilidad, que era algo reclamado insistentemente en atención a lo desactualizado que habían quedado sus montos. Esta modificación deja incólume al Artículo 15 de la Ley 24.769 y por ende al inc. c) de la misma, el que será tratado en el apartado siguiente, agregando -aunque en forma de síntesis- las reformas introducidas a la Ley en general.

En la madrugada del 22 de diciembre de 2011 y en maratónicas sesiones extraordinarias, típicas de los fines de año, el Senado de la Nación y tras una sesión de más de catorce horas aprobó la iniciativa impulsada por el gobierno nacional -que fue tratada en el debate en general con las leyes antilavado y antiterrorismo pedidas por el grupo de acción financiera internacional Gafi- con la unanimidad de los 63 votos de senadores presentes en el recinto. El senador Pedro Guastavino, presidente de la Comisión de Justicia, fue el miembro informante que defendió las tres leyes y manifestó con respecto a la reforma de la Ley Penal Tributaria que la propuesta del Ejecutivo buscaba el castigo de los grandes evasores al actualizar los montos de la condición objetiva de punibilidad, eliminando la opción de la *probation*⁵³ para los delitos de evasión

52

Ley 26.735. Boletín Oficial. 28-12-2011. Buenos Aires, 28 de diciembre de 2011 (Ref. 2 de febrero de 2012) Disponible en: <http://www.boletinoficial.gov.ar/inicio/index.castle>

53

O suspensión de juicio a prueba es la figura descripta en el Artículo 76 bis del código penal argentino que permite al imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de tres años, solicitar la suspensión del juicio a prueba. En casos de concursos de delitos, el imputado también podrá solicitarlo si el máximo de la pena de reclusión o prisión aplicable no excediese de tres años.

fiscal, instituto éste que algunos tribunales aceptaban si el imputado ofrecía hacerse cargo de la reparación obligándose a realizar tareas comunitarias no remuneradas por un periodo determinado.

El proyecto de reforma a la Ley Penal Tributaria 24.769, fue remitido por el Poder Ejecutivo Nacional según Mensaje N° 379 de fecha 17 de marzo de 2010 al Congreso de la Nación, con la firma de los Ministros de Economía y Finanzas Públicas, de Justicia y Derechos Humanos y del Jefe de Gabinete de Ministros, invocándose razones de aplicación y de política criminal que aconsejaban impulsar la modificación propuesta. Dicho proyecto de Ley fue objeto de modificaciones durante su estudio en la Cámara de Diputados de la Nación; mientras que el Senado aprobó sin ningún tipo de enmiendas el proyecto enviado por la Cámara de origen. Siendo la Ley publicada en el Boletín Oficial de fecha 28 de diciembre del 2011 bajo el número de Ley 26.735.

Entre los aspectos más novedosos de la reforma que se comenta es la inclusión en el Régimen Penal Tributario de los tributos y recursos de la seguridad social provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Impuestos sobre los Ingresos Brutos, Impuestos a los Sellos, Impuesto Inmobiliario-, cuya competencia está dada a los saturados tribunales provinciales sobrecargados de trabajo, lo que resentirá aún más los servicios de justicia de los Estados provinciales.

Manteniéndose la estructura típica de los principales delitos, se elevan los montos de las condiciones objetivas de punibilidad, que en líneas generales se cuadriplican -con dos excepciones donde solo se duplican -Artículo 9- cuando el empleador no depositare dentro de los diez días hábiles de vencido el plazo los aportes retenidos a sus dependientes y cuando en símil lapso el agente de retención no ingresare las detracciones de la seguridad social practicadas a sus proveedores-, a partir de los cuales la evasión resulta punible.

Esta reforma de la normativa que multiplica por cuatro los montos a partir de los cuales se considera el delito de evasión fiscal era un reclamo uniforme en la materia, ya que la Ley 24.769 cuenta con 14 años de aplicación sin que se haya aplicado la devaluación monetaria del peso argentino con respecto al dólar estadounidense a los efectos de lograr solucionar los preocupantes problemas de inconstitucionalidad que su inalterabilidad supone a la luz de los principios de proporcionalidad de la pena y de lesividad. En la práctica, deviene que no se habría actualizado adecuadamente al proceso inflacionario en atención a que el dólar tenía un valor de un peso al sancionarse la Ley y en la actualidad supera los cuatro con treinta.

Consecuentemente a lo descrito, en cuanto a la actualización de los montos que determinan la condición objetiva de punibilidad o que pertenecen al injusto penal como elementos del tipo objetivo, según posición doctrinaria que se adopte, se encuentra que:

- Para la figura de evasión simple de tributos (Artículo 1 Ley 24.769, modif. por Ley 26.735), el monto evadido se eleva de \$100.000 a \$400.000 por impuesto individualmente considerado y por ejercicio anual.

- En cuanto a los supuestos de evasión agravada en el Artículo 2 inc. a) se elevan los montos de \$1.000.000 a \$4.000.000, siempre por impuesto y ejercicio anual.

- Para los casos descriptos por el Artículo 2 inc. b) en que la evasión agravada se da por la intervención de persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del sujeto verdaderamente obligado los montos se desplazan de \$200.000 a \$800.000.

En el Artículo 2 inc. c), para la figura de utilización fraudulenta de beneficios fiscales, se eleva el monto de \$200.000 a \$800.000.

Este Artículo de la Ley 24.769 es modificada por Ley 26.735, no sólo en cuanto a la graduación de los montos sino que dentro de las previsiones agravadas del mismo se agrega un nuevo inciso; esto es, el *“inc. d) Si hubiese mediado la utilización parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falso.”* Entendiéndose que al no especificarse montos, deberá estarse a los recaudos del Artículo 1, con lo cual, se configurará este agravante cuando mediere la utilización de facturas en los términos expresados y además, la evasión alcance los \$400.000 por impuesto y por ejercicio anual.

En el tipo descrito por el Artículo 3, que sanciona el aprovechamiento indebido de subsidios, en donde la administración realiza un desplazamiento patrimonial de sus arcas al trasladarle al contribuyente una cantidad de dinero indebidamente requerida, se introducen dos modificaciones, una es la elevación de los montos de punibilidad de \$100.000 a \$400.000 en un ejercicio anual, -en caso de ser el monto inferior a la condición objetiva de punibilidad la misma sería una figura atípica para la Ley 24.769- pero caería en las previsiones del Artículo 174 inc. 5) del Código Penal -fraude en perjuicio de una administración pública-. Y la otra modificación dispuesta por la norma es que se agrega como bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Para los recaudos establecidos por el Artículo 4 de la Ley, en cuanto a la obtención fraudulenta de beneficios fiscales y en línea con el nuevo enfoque de política criminal se agrega también como bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Es reformado también el Artículo 6 de la norma en donde se introducen dos modificaciones, la elevación de los montos de \$10.000 a \$40.000 y la inclusión dentro del tipo de las retenciones y percepciones provinciales. Cabe preguntarse en este ítem, si en caso que el contribuyente sea agente de retención de Ingresos Brutos de dos Estados provinciales deberían sumarse los importes retenidos para verificar si supera el monto y cuál sería el juez

competente. Sí resulta claro que si el contribuyente es agente de retención de por ejemplo Ingreso Brutos e Impuestos a los Sellos para que se configure el ilícito el monto retenido por impuesto debe superar los \$40.000, pues no se sumaran ambos importes en atención a que la norma determina 'el tributo retenido o percibido', se refiere a cada tributo.

En atención a los delitos relativos a los recursos de la seguridad social, en el supuesto previsto en el Artículo 7 'evasión simple', se eleva el monto evadido en concepto de aportes o contribuciones de \$ 20.000 a \$ 80.000 por cada mes. Verificándose que la norma reemplaza "*por cada período*" por la frase "*por cada mes*"; tal cual lo había interpretado la doctrina al analizarse la Ley 24.769.⁵⁴ Y se añade también como bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Para las agravantes examinadas en el Artículo 8 de la Ley Penal Tributaria en el inciso a) se eleva el monto de \$100.000 a \$400.000 por mes. En el supuesto del inc. b), si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado, los montos se modifican de \$40.000 a \$160.000 por mes.

En cuanto a la figura descrita en el Artículo 9 -apropiación indebida de los recursos de la seguridad social-, se ha elevado el monto a partir del cual la conducta del empleador, agente de retención o de percepción, deviene punible, de \$10.000 a \$20.000 por mes. Este monto ya había sufrido un incremento, pues originariamente era de \$ 5.000 habiendo sido aumentado a \$10.000 según Ley 26.063.

Sobre estos tipos penales, es preciso referenciar que junto a los recursos del sistema nacional de seguridad social, quedan bajo objeto de tutela penal, sus correspondientes a los sistemas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. No así, los sistemas de seguridad social municipales y las cajas

54

HADDAD, J. E., 5ª edición Ley Penal Tributaria comentada – Lexis Nexis. P. 62

profesionales, porque en estos supuestos la violación no configura evasión al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

En lo que respecta a los Artículos 10 -insolvencia fiscal fraudulenta-, 11 - simulación dolosa de pagos-, 12 -alteración dolosa de registros-, la reforma amplía el bien jurídico tutelado incorporando a las haciendas públicas provinciales y de la ciudad Autónoma de Buenos Aires ante maniobras que lesionen o pongan en peligro a sus respectivas haciendas.

La reforma incorpora en su texto un nueva hipótesis delictual, la del Artículo 12 bis, penalizando la modificación o adulteración de sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuese susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

Este agregado viene a englobar a toda adulteración o modificación ante cualquier futuro avance tecnológico suministrado u homologado por los fiscos comprendidos en la norma y logra complementar la hipótesis del peligro del Artículo 12 tipificando la conducta como un delito autónomo y terminando con las opiniones encontradas en doctrina y jurisprudencia en cuanto si se encontraba encuadrado en los parámetros del Artículo 12 de la Ley la adulteración del equipamiento que no resulta ser de propiedad del fisco, pero que el contribuyente se encuentra compelido a utilizar como el caso de los controladores fiscales.

El Artículo 14 de la Ley 24.769, modificada por Ley 26.735, mantiene su texto originario sobre la responsabilidad de las personas físicas que hubiesen actuado en representación y en beneficio de la persona jurídica, pero agrega una gama de sanciones a ésta para el supuesto de hechos delictivos previstos en la Ley, realizados en nombre o con la intervención o en beneficio de una persona de existencia ideal o jurídica, dejándose de lado el principio "*societas delinquere non potest (...) toda vez que la sociedad es una persona distinta de*

*los socios y su personalidad jurídica consiste en un mero centro imputativo, carente de todo substrato psíquico, resulta indudable que por su naturaleza no es un ente idóneo ni para desplegar acciones que contengan los elementos indispensables para dar base a un delito, ni para sentir la coacción de la amenaza penal, ni para sufrir ella misma una pena personal, que no afecte, a ningún tercero inocente(...)*⁵⁵ Tales sanciones son: multa de 2 a 10 veces la deuda verificada; suspensión total de actividades hasta 5 años; suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de hasta 5 años; cancelación de la personería cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito o estos actos constituyan su principal actividad; pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere y publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a su costa. Estas sanciones se impondrán, conjunta o alternativamente a la persona de existencia ideal y con independencia de la pena que corresponda a sus representantes de acuerdo al Artículo 14 primera parte.

En cuanto a la reforma el Artículo 16, limita las posibilidades de extinción de la acción penal sólo para aquellos que regularicen espontáneamente y voluntariamente su situación ante el Fisco y den cumplimiento a sus obligaciones. Como contrapartida, prescinde de la restricción del beneficio -en el antiguo régimen sólo procedía el beneficio para las figuras contempladas en los Artículos 1 y 7-, y amplía ahora la eventual exención de responsabilidad penal para toda la gama de delitos consagrados en el Régimen Penal Tributario. Por espontaneidad en los términos de la Ley, se entiende la regularización por parte del contribuyente que normalice su situación, cumpliendo las obligaciones evadidas, siempre y cuando su presentación no se origine en virtud del inicio de una inspección, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada que se vincule directa o indirectamente con él.

55

SOLER, S., Derecho Penal Argentino, Tomo I, 10ª reimpresión, 1992, Tipografía Editora Argentina, Buenos Aires, P. 330/31

El Artículo 18 de la Ley es modificado en cuanto otorga al ente fiscalizador un plazo mayor para el dictado del acto administrativo –determinación de oficio de la deuda tributaria o impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social- aumentándolo de noventa días hábiles administrativos a ciento veinte días hábiles administrativos.

Se deroga el Artículo 19 que autorizaba al organismo recaudador no realizar la denuncia penal respecto de los delitos previstos en los Artículos 1, 6, 7 y 9, si de las circunstancias surgiere manifiesto que no se ha ejecutado la conducta punible, aún cuando los montos determinados fueren superiores a los previstos en dichas figuras.

Es reformado el Artículo 20 de la Ley y se establece con mayor énfasis que la denuncia penal no impide los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, al previo dictado de la sentencia en sede penal. Impidiendo eso sí, aplicar sanciones administrativas hasta que se encuentre firme la sentencia penal.

Como bien explicita Semachowicz en su trabajo “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26.735”, a quien cabe pertinencia de ser citado completo: *“El sistema de la Ley 24.769 se encuentra estructurado de manera tal que cuando se agota la etapa administrativa con el dictado del acto determinativo o la resolución definitiva en materia previsional, y el contribuyente los impugna la materia se abre en dos vías jurisdiccionales que en definitiva conocerán y resolverán del problema en forma paralela acerca de la existencia y medida del hecho imponible. Si se ha dictado una determinación de oficio o se ha resuelto la impugnación en materia previsional, el contribuyente podrá recurrir los actos administrativos, en primer caso ante el Tribunal Fiscal de la Nación y en el segundo ante la Cámara Federal de la Seguridad Social. En esta instancia, los órganos respectivos deberán verificar la existencia del impuesto o recurso de la seguridad social omitido. A su vez si se realiza la correspondiente denuncia penal interviene la Justicia en lo Penal Tributario o Federal, quien debe verificar si el delito se ha cometido, y para ello debe*

*examinar la concurrencia del elemento objetivo y el elemento subjetivo. La Jurisprudencia ha sostenido que necesariamente el Juez Penal debe evaluar la existencia del tributo abonado en defecto ya que se trata del elemento objetivo del tipo.*⁵⁶

El autor citado entiende que la reforma no altera sustancialmente el escenario prescripto en la normativa actual, sino más bien, sólo enfatiza la procedencia de la doble vía existente en materia procedimental aclarando que no sólo no se suspende la sustanciación, sino también la resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda. Así, *“(…) Al tramitarse ambas causas en forma paralela se vislumbra la posibilidad de generar un “escándalo jurídico”⁵⁷ a partir del dictado de pronunciamientos contradictorios, ya que la existencia de resoluciones contradictorias en cuanto al tipo objetivo (impuesto, monto, período) resulta una consecuencia que este sistema de paralelismo de vías puede llegar a ocasionar, tal cual la norma se halla redactada.*⁵⁸

Ante esta situación desde distintos ámbitos académicos se ha propiciado la reforma al Artículo 20 de la Ley 24.769 ofreciendo distintas alternativas para evitar el escándalo jurídico,⁵⁹ conceptos que los legisladores no han considerado en la presente reforma.

Es dable destacar que existen antecedentes tanto en el Tribunal Fiscal de la Nación como en la Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal donde

56

SEMACHOWICZ E. D, Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735, Doctrina tributaria ERREPAR S.A. (DTE), Tomo XXXIII, febrero 2012. P. 439. Que, de esta manera, si se tiene en cuenta que la omisión de pago de la deuda tributaria constituye un elemento del tipo penal se advierte que la constatación del surgimiento de la obligación tributaria de pago, su antecedente, el acaecimiento del hecho imponible y, en consecuencia, la determinación del hecho imponible previsto legislativamente, no sólo constituye parte del examen que los jueces en lo penal tributario están habilitados a efectuar, sino que resulta un examen necesario para afirmar o negar la existencia de un hecho delictivo de evasión tributaria. En, Liberman, S. s/Infracción Ley 24769” - CaPecon- Sala B - 31/8/2006.

57

Así lo ha considerado la Jurisprudencia en “Procesamiento Industrial Laminados Arg. R. SA” – Cámara Nacional Cont. Adm. Fed. - Sala III - 13/10/2006, “Clínicas y Sanatorios Asociados SA” - Cam. Fed. Cont. Adm - Sala IV – 6/12/2007. En SEMACHOWICZ E. D, “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735” Doctrina tributaria ERREPAR S.A. (DTE), Tomo XXXIII, febrero 2012.

58

Que si bien, conceptualmente, resulta posible deslindar el ámbito de competencia de cada autoridad, la deficiente técnica legislativa conduce a que se presenten situaciones como la que nos ocupa. (“Agroferia SRL” Cam. Nac. Cont. Adm. Fed. - Sala V - 15/07/2008). En SEMACHOWICZ E. D, “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735” Doctrina tributaria ERREPAR S.A. (DTE), Tomo XXXIII, febrero 2012.

59

Remitirse a las conclusiones y los informes de relatoría de las IV Jornadas de Derecho Penal Tributario celebradas en la Asociación Argentina de Estudios Fiscales del 11º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina celebrado en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la C.A.B.A, y de las “Bases y lineamientos generales para una futura REFORMA TRIBUTARIA, CPCECABA (Edicon). En SEMACHOWICZ E. D, “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735” Doctrina tributaria ERREPAR S.A. (DTE), Tomo XXXIII, febrero 2012.

se ha tratado de encontrar una solución jurídica adecuada para evitar el dictado de sentencias contrarias sobre los mismos hechos, ya sea recogiendo los hechos probados en el expediente tramitado en sede Penal⁶⁰, o suspendiendo el dictado de la sentencia hasta tanto se pronuncie la Justicia Penal.⁶¹ *“Pareciera ser que la norma modificatoria impediría que en el fuero contencioso tributario se suspenda la tramitación hasta tanto se recaben los elementos probatorios del trámite en sede penal, pero aún así no existe impedimento alguno a que el fuero contencioso tributario recoja de dicho proceso aquellos elementos probatorios que considere pertinentes para verificar la viabilidad del ajuste fiscal.”*⁶²

El nuevo Artículo 22 regula en cuanto a la competencia para el juzgamiento de los delitos tipificados en la Ley, y establece que: *“a) Para los tributos nacionales en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será la Justicia Nacional en lo Penal Tributario, manteniéndose la competencia del Fuero Penal Económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En el resto del país, la Justicia Federal. b) Para los tributos provinciales, la justicia provincial y, c) Para los tributos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la justicia de tal territorio.”*

Por último, la reforma establece⁶³ con la incorporación de un último párrafo al Artículo 76 bis del Código Penal, que no procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los delitos reprimidos en la presente Ley y en el Código Aduanero Ley 22.415, hecho éste que importa un grave retroceso en la evolución interpretativa y operatividad del instituto de la *probation*, claramente señalada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Acosta”⁶⁴

⁶⁰ “Almeida, Nora Mabel” - Tribunal Fiscal de la Nación - Sala B - 23/11/2004, “Almeida, Nora Mabe” - Cámara Nacional Cont. Adm. Fed. - Sala V - 15/03/2006, “Apartur SA.” - Tribunal Fiscal de la Nación - Sala C - 30/3/2006. “Tecson SA” - Tribunal Fiscal Nación - Sala C - 6/3/2009, “Cooperativa de Obras y Serv. Públicos Ltda de Río Tercero” - Cam. Fed. Cont. Adm - Sala IV - 12-8-2009, “Bertetti Hnos SRL” -Cam. Fed.Cont. Adm- Sala IV - 10-02-2010. En SEMACHOWICZ E. D, “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735” Doctrina tributaria ERREPAR S.A. (DTE), Tomo XXXIII, febrero 2012.

⁶¹ Ingeniería Ronza SA Cam. Fed.Cont. Adm Sala III0-06-2008. En SEMACHOWICZ E. D, “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735” Doctrina tributaria ERREPAR S.A. (DTE), Tomo XXXIII, febrero 2012.

⁶² SEMACHOWICZ E. D, “Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735” Doctrina tributaria ERREPAR S.A. (DTE), Tomo XXXIII, febrero 2012.

⁶³ Artículo 19 Ley 26.735. Boletín Oficial. 28 de Diciembre de 2011. (Ref. 2 de febrero de 2011) Disponible en: <http://www.boletinoficial.gov.ar/inicio/index.castle>

⁶⁴ CSJN, Fallos, 331:858. Fallos De La Corte Suprema De Justicia De La Nación. (s/f) Disponible en: http://www.csjn.gov.ar/cfal/fallos/cfal3/cons_fallos.jsp

al sentar que el principio “*pro homine*”⁶⁵ donde se privilegia la interpretación legal que más derechos acuerde al administrado frente al poder estatal.

Ante este marco de situación se debe destacar que la norma reformada deberá aplicarse como Ley penal más benigna a los casos que actualmente se tramitan ante los órganos jurisdiccionales, en atención a normas de rango constitucional y destacada jurisprudencia de tribunales inferiores y la Corte Suprema de Justicia de la Nación.⁶⁶

Resulta necesario referenciar en este punto que a pesar de la clara redacción del artículo 2 del Código Penal y que las respectivas normas de los Tratados internacionales son suficientemente claras para no permitirse otra interpretación que no sea la aplicación retroactiva de toda nueva norma que beneficie al imputado, nos encontramos con la Resolución de la Procuración General de la Nación 5/12⁶⁷ del 8 de marzo del corriente año, en donde el ex Procurador General de la Nación Dr. Esteban Righi instruyó a sus fiscales a oponerse a la aplicación retroactiva de la nueva Ley.

Los basamentos del entonces Procurador General para oponerse a la aplicación del principio de benignidad por el aumento de los montos mínimos de evasión contemplados en la reciente reforma a la ley 24.769, podrían resumirse en los siguientes puntos:

- a. La aplicación retroactiva de las leyes penales no es "*mecánica o irreflexiva*", sino que corresponde "...*evaluar si la nueva ley es la expresión de un cambio de valoración de la clase de delito que se imputa*".
- b. El aumento de los montos en la ley 26.735 tuvo como finalidad su actualización, para compensar la depreciación de la moneda sufrida durante la vigencia de la ley 24.769

65

“Es un criterio hermenéutico que informa todo el Derecho de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos o, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o a su suspensión extraordinaria.” CARPIO MARCOS, E., La interpretación de los derechos fundamentales, Palestra Editores Lima, 2004, Serie Derechos y Garantías No. 9, P.28 y la referencia a PINTO, M. “El Principio pro homine”. Criterios de hermenéutica y pautas para la regulación de los derechos humanos”, En ABREGU, M. Y COURTIS, C. (Compiladores) Editores El Puerto, Bs. As. 1997, P. 163

66

Artículo 2 CP; Pacto San José de Costa Rica y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Adla. LIII-D, 4125;XLIV-B,1250) que consagran la retroactividad de la ley penal mas benigna Artículos 9 y 15 respectivamente; CSJN, “Cristalux SA”, 11/04/2006, Fallos 329:1053; CSJN, “Avila Zanini, Carlos Pedro y otros s/recurso de casación” A. 1708.XLI; CSJN “Palero Jorge Carlos s/recurso de casación”, 23/10/2007, t. 330, P.4544. En Fallos De La Corte Suprema De Justicia De La Nación. (s/f) Disponible en: http://www.csjn.gov.ar/cfal/fallos/cfal3/cons_fallos.jsp

67

Disponible en <http://www.mpf.gov.ar/resoluciones/PGN/2012/PGN-0005-2012-001.pdf>

- c. Que el legislador “no pretendió expresar un cambio en la valoración social de los comportamientos”, sino que quiso “corregir los efectos de la depreciación de la moneda nacional a fin de mantener en los hechos una política criminal en línea con aquella valoración original”. Cuya intención es mantener constante el valor económico real a partir del cual un ilícito fiscal es punible.
- d. En defensa de su tesis, citó varios precedentes de la Corte en donde no se aplicó el principio de benignidad en casos de reajuste de multas.

En este contexto resulta muy esclarecedor, a los efectos de dar por tierra con los argumentos vertidos por el ex Procurador, las refutaciones esgrimidas por Becerra (h)⁶⁸. Sostiene que si bien uno de los métodos de interpretación de la ley penal es indagar sobre la voluntad del legislador, “la primera forma de realizarlo es la gramatical y solo se justificaría indagar en la voluntad del legislador si la interpretación gramatical deja lugar a dudas (...)”. Cosa que en el caso del principio de benignidad no ocurre, atento que “El artículo 11.2 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos dispone que “Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable al momento de la comisión del delito”. El artículo 9 de la Convención Americana de los Derechos Humanos reza: “...si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”. Y que el artículo 2 del Código Penal, quizás el más tajante, establece en el caso de la interposición de leyes durante el proceso, que “se aplicará siempre la más benigna” y, en el tercer párrafo, aclara que “los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho”. Pues como enseña Soler “Cuando el análisis gramatical y sintáctico de la ley revela de ella un sentido claro con relación al caso, ese sentido prevalece y la interpretación concluye ahí.”⁶⁹ Consecuentemente a ello, si la ley dispone que siempre se debe aplicar la ley penal más benigna, el Juez no tiene posibilidad de hacer una excepción. Por más que pueda resultarle coherente y razonable que el principio de benignidad no se aplique en forma “mecánica o irreflexiva”, las normas penales y constitucionales de donde emana el principio no permiten tal disquisición.

68

Becerra A. (h), Modificación de los montos mínimos de evasión tributaria. Principio de benignidad. Abril 2012.(Ref. 26 de abril de 2012) Disponible en : <http://www.laleyonline.com.ar7maf/app/documet>

69

Cnfr. SOLER, “Derecho Penal Argentino”, t. I, Tea, 5ª edición, Buenos Aires, 1998, p. 179.

Simplemente ordenan la aplicación automática, por lo tanto las excepciones serán establecidas por la ley cuando se refiera claramente a una actualización del monto punitivo

En la Resolución PGN 5/12 se sostiene que el aumento de los montos tuvo como finalidad su actualización para corregir los efectos de la depreciación monetaria. Ese es el argumento en que fundamenta la no aplicación del principio de benignidad.

Pero atento que actualización quiere decir "igual valor en iguales circunstancias"; y nada de eso ocurrió con esta ley. La modificación de los montos por lo tanto, no constituyó una actualización correspondiente para paliar la depreciación monetaria.

Como ya se referenció, no se trató de un ajuste preciso basado en indicadores económicos, sino un aumento aproximado, que en la mayoría de los casos no alcanzó a una real actualización, pues el cálculo ha sido inferior a la depreciación monetaria.

En este ítems central es de destacarse que si el aumento de los montos no fue riguroso y exacto, sino aproximado; no es real, como mantenía el ex Procurador General, que la modificación permitió "mantener constante el valor económico real" para dar un trato igualitario a través del tiempo. Por el contrario, los montos realmente fueron modificados, no mantenidos. Pues la depreciación de la moneda no ocurrió en un mismo instante de tiempo, sino que fue gradual. El incremento de los montos después de quince años en que no fueron alterados no es una actualización: es una modificación que de ninguna manera mantiene el poder incriminante de la norma, sino que la altera.

Y finaliza Becerra (h) que, *“más allá de cuál haya sido la intención del legislador, no caben dudas de que la reforma no mantuvo exactamente el valor económico de los montos de evasión, sino que los modificó. Y toda modificación debe beneficiar al acusado (...).”*

Que en cuanto a los precedentes de la CSJN el autor dice *“Lo cierto es que en la oportunidad en que el Máximo Tribunal tuvo que expedirse en relación al aumento de los montos, aplicó el principio de benignidad. Y que contrariamente a lo sostenido en la Resolución PGN 5/12, la Corte ha adoptado un criterio amplio para la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna (...)”*

Es primitiva jurisprudencia de la Corte Suprema y conocida doctrina que, *“son excepciones al principio de retroactividad de la ley penal más benigna las llamadas leyes de carácter temporario o de excepción, entre las que pueden encontrarse las vinculadas a regulaciones económicas, siendo estas las que se fijan para un período determinado de vigencia y las excepcionales cuya vigencia se encuentra subordinada a la persistencia de un acontecimiento determinado de carácter extraordinario(...)”*.

Y continua esgrimiendo que en el conocido fallo de la CSJN, *“Cristalux S.A. -en donde los jueces de la Corte adhirieron a dos votos en disidencia del precedente ‘Ayerza’ -, al referirse al régimen penal cambiario (ley 19.359) (t.o. 1995) (Adla, LV-E, 5926) que excluye la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna en su artículo 20, sostuvo la Suprema Corte que la aplicación o no de la ley penal más benigna depende de las características de la nueva figura invocada, aclarando que para aplicar el principio de benignidad, esta nueva norma debía implicar una modificación sustancial de la anterior, en tanto pueda decirse que la alteración de la disposición quita a la ley parte de su esencia”*.

Se consideró que *“las eventuales modificaciones de las disposiciones del Banco Central respecto específicamente a los plazos para ingreso y liquidación de divisas -que por supuesto sean más favorables para la situación del imputado-, éste podrá beneficiarse aplicando el principio constitucional de la ley penal más benigna”*.

Así las cosas, es cierto que la Corte ha sostenido que la actualización real de los montos no modifica el tipo penal, sino que lo mantiene incólume frente a la pérdida de valor económico real de la moneda; pero también el Máximo Tribunal ha mantenido este principio en casos en los que en la ley se preveía actualizaciones previstas por ley; actualizaciones futuras, no pasadas.

Por lo tanto y en atención a lo que se ha sostenido solo sería razonable no aplicar retroactivamente la nueva ley más beneficiosa cuando a existido una real actualización de los montos que no modifique el tipo penal, sino que lo mantiene incólume frente a la depreciación de la moneda y que dicha actualización estén prevista por ley. Es decir, cuando la actualización que se cuestiona está prevista en la ley y se realiza bajo el procedimiento establecido por la misma.

En este caso reafirma Becerra (h), *“el ajuste estaría previsto en una ley anterior al hecho y el imputado puede saber cómo, cuándo y de qué forma se modificarán los montos. Se respeta así el principio de legalidad y el de igualdad. Sólo así podría sostenerse que las modificaciones no se aplican retroactivamente, porque ya estaban previstas en la propia ley(...)”*

Resulta ser muy esclarecedor el fallo de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, referido a la ley de Entidades Financieras: *“Este tribunal ya se expidió acerca de la posibilidad de actualizar las multas impuestas, en tanto como en el caso tienen como origen hechos posteriores a la entrada en vigencia de la Ley 21.526. Pues esta norma en su art. 3, prevé la sanción de multa, facultando al Poder Ejecutivo para actualizar permanentemente el importe aplicable. Habida cuenta de ello no puede haber menoscabo de la garantía consagrada por el art. 18 de la C.N., pues la disposición que ordena actualizar el importe de la multa se hallaba incorporada al sistema de normas vigentes al momento de los hechos”⁷⁰.*

Consecuentemente a lo descripto y sobre la base de lo explicitado supra se resume que:

⁷⁰ CNCAF, Sala III, "BCRA c. Rota, Pedro", 01/02/1996.

- a. No es claro si la única finalidad del legislador fue la de compensar la depreciación de la moneda para igualar el valor que los montos tenían cuando se sancionó la Ley 24.769.
- b. Si ésa fue la intención, no ha sido bien llevada a cabo, porque el aumento no se basó en variables comprobables, sino una simple aproximación. Y es evidente que los 100.000 pesos del año 1997 no equivalen de ninguna manera a los 400.000 pesos del 2012.
- c. Incluso atentaría contra el principio de igualdad, dado que quien evadió 100.000 pesos a principios de diciembre de 2011 cometió el delito, mientras que es atípica la evasión de 399.999 pesos cometida a fines de diciembre de 2012.
- d. La Corte Suprema ha adoptado un criterio amplio sobre la aplicación del principio de benignidad; y en la mayoría de las oportunidades que se expidió en contra de su aplicación cuando se trataba de actualización de montos, fue en casos en donde la norma preveía una cláusula de ajuste.

Como colofón a esta discusión dogmática que ha sido puesta obligatoriamente sobre el tapete, el debate se encontrará abierto y es posible que termine definiéndose en nuestro máximo Tribunal de Justicia.

2.3. La Ley 24.769 y sus modificaciones

La Ley 24.769 ha sufrido desde su creación algunas modificaciones. Una de ellas es la plasmada por Ley 25.874⁷¹ sancionada el 17 de diciembre del 2003 por el Congreso de la Nación Argentina, promulgándose mediante decreto 91/2004; la cual mediante su Artículo primero sustituye el Artículo 15 de la Ley 24.769, básicamente con la incorporación específica de la Asociación Ilícita Fiscal cuando tenga por fin la configuración de ilícitos de carácter tributario.

71

Boletín Oficial. 22-01-2004. Buenos Aires, 22 de enero de 2004 (Ref. 25 de octubre de 2011) Disponible en: <http://www.boletinoficial.gov.ar/inicio/index.castle>

Esta figura tiene como fin dar respuestas ante a la creciente evasión tributaria, entendiéndose que con su inclusión se lograría enfrentar a las organizaciones destinadas a facilitar la evasión de los tributos de quienes -a través de la creación de bandas- se dedican a conformar empresas fantasmas, con el fin de vender facturas apócrifas a contribuyentes a los efectos que éstos logren evadir sus tributos.

En el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B de fecha 30/12/2003 en la causa “Real de Azua, Enrique C. y otro s/ incidente de apelación”, refiere que para arribar a la conclusión que las sociedades son empresas fantasmas se deberán dar una serie de anomalías tales como que: *“1) algunas personas físicas figuraban como integrantes de diversas sociedades; 2) un mismo domicilio se repetiría como el domicilio de varias sociedades diferentes; 3) los objetos sociales de distintas sociedades serían de una heterogeneidad incompatible con el hecho de estar integradas por las mismas personas físicas; 4) gran parte de las sociedades investigadas y/o de sus integrantes no pudieron ser hallados en los domicilios legales o comerciales que se les atribuyen por la documentación secuestrada, los contratos constitutivos o las constancias de inscripción ante los organismos públicos; 5) la mayoría de las personas jurídicas en cuestión no habrían presentado declaraciones juradas por los impuestos a las ganancias y al valor agregado y por aportes y retenciones al sistema de seguridad social o, si lo hicieron, los montos fueron poco significativos, o bien -en el caso del IVA- arrojaron saldos a favor del contribuyente; 6) no se habría comprobado la legítima impresión de los formularios en los cuales se confeccionaron las facturas que supuestamente habrían emitido las sociedades investigadas y, en consecuencia, la real existencia de las operaciones comerciales reflejadas por aquéllas; 7) la circunstancia de que los objetos sociales de algunas de las sociedades investigadas fueran especialmente heterogéneos, respondería a la necesidad de contar con un amplio espectro de actividades disponibles, a los fines de satisfacer los requerimientos de los distintos ‘usuarios’ del servicio.”⁷²*

⁷² Fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B de fecha 30/12/2003 en la causa “Real de Azua, Enrique C. y otro s/ incidente de apelación”. 2003. (Ref. 30 de diciembre de 2011) Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

Tal lo expuesto por Lucuy, el fundamento más importante que había movilizó la propuesta de reforma, tenía que ver con la necesidad de contar con las herramientas legales necesarias para brindar respuestas oportunas a la preocupante y creciente proliferación de organizaciones delictivas destinadas a brindar el soporte técnico, material y logístico para perpetrar delitos de evasión fiscal. Siguiendo al autor, *“no es un combate al asesor, al defensor, al contador certificante de balance del contribuyente, sino que constituye una herramienta destinada a investigar a las organizaciones que tienen por actividad, crear sociedades de cartón donde colocan en sus directorios a testaferros, por medio de las cuales proveen de facturas falsas a empresas quieran adquirirlas (a cambio de un precio) para evadir impuestos.”*⁷³

Con este antecedente, observado a partir de las investigaciones llevadas adelante por el órgano recaudador, no se hallaba circunscrito al mero uso y provisión de facturas apócrifas, sino que esta especialización delictiva se había extendido a otras modalidades organizadas de evasión fiscal; como la alteración de los controladores fiscales de las máquinas registradoras, las fábricas de documentación internacional falsa, o las usinas de falsas inversiones para aprovechar beneficios promocionales exentos de cargas tributarias. Se entendió que eran verdaderas organizaciones delictivas, puesto que las investigaciones desplegadas orientadas al análisis de los mecanismos intrínsecos de la evasión fiscal en el país, permitían detectar en su génesis la presencia de bandas, grupos, asociaciones organizadas que prestaban un servicio netamente delictivo del que se beneficiaría un indeterminado grupo de contribuyentes.

Por lo general las investigaciones casi nunca iban un paso más allá del presuntamente evasor, de modo tal de intentar dejar al descubierto a quienes eran -en realidad- los verdaderos artífices técnicos e ideólogos de esa

73 Cf. LUCUY C., El combate al crimen fiscal organizado, Separatas de Doctrina. ERREPAR S.A., Asociación Ilícita, Abril 2004, P.13-24.

modalidad delictiva que –generalmente- era desplegada desde estamentos perfectamente organizados.

En este contexto, el Poder Ejecutivo Nacional decidió plantear al Congreso de la Nación el crecimiento de este tipo de actividades ilícitas, y que tenía que ver con el hecho que, al analizar jurídicamente la realidad, se habían detectado algunos precedentes jurisprudenciales a partir de los cuáles podía llegar a interpretarse que tales conductas delictuales quedarían fuera de punición dado que esta figura -que a lo largo de su historia- pasó del simple hecho preparatorio a considerarse como delito autónomo, independiente estructuralmente con relación a los ilícitos previstos en el Código Penal.

El delito de asociación ilícita del Artículo 210 del Código Penal ha sido motivo de profusas detracciones por parte de la doctrina penalista. Habiéndose declarado entonces inconstitucional la asociación ilícita en algunos fallos como delito autónomo, al entenderse que se presta a numerosas o variadas interpretaciones, pudiendo seguirse aquí los lineamientos ya citados del fallo del Tribunal Oral Penal Federal N° 1 en la exposición del Dr. Federico⁷⁴ quien manifiesta que la asociación ilícita conduce a una *“afectación grave y constante del principio constitucional de legalidad”* al estarse ante una figura con *“indeterminación del tipo legal encontrándonos ante una Ley penal en blanco, como comodín penal normativo para utilizar cuando no se encuentra ninguna figura penal disponible para penar una conducta, lo que es violatorio del principio de legalidad consagrado por el Artículo 18 de la Constitución Nacional.”*⁷⁵

Y va más allá, señalando, luego, el escandaloso uso abusivo por parte de algunos jueces de la asociación ilícita para ordenar o justificar detenciones, de las que se hace eco la crónica cotidiana. El especialista hace hincapié en el uso del Derecho Penal como herramienta de persecución.

⁷⁴ Tal lo referenciado en su trabajo. La asociación ilícita como delito autónomo en materia tributaria por SOLER, O. H. LA LEY 2004-B, 1109. Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

⁷⁵ SABSAY, D. A. Y ANAINDIA J. M., La Constitución de los Argentinos. 5 ta edición, ERREPAR S. A, Buenos Aires, 2000.

En ese marco de análisis y en atención al fallo emitido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso “Stancanelli-Incidente de Apelación de Yoma, Emir”-Causa 102.955 del 20/11/2001, más conocido como el escándalo del “Contrabando de Armas”, la Corte Suprema de Justicia expresó “(...) *no se ve claramente en qué 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 (...)*”⁷⁶

Aparece nuevamente la figura de la finalidad de la asociación ilícita involucrada con la ejecución de actos calificados por la Ley como delitos del Derecho Penal, pues si éstos no se tipificaran como tales la asociación carecería de ilicitud.

Así que, en la asociación ilícita genérica contenida en el Artículo 210 del Código Penal, el bien jurídico tutelado es el orden público, consecuentemente a lo expuesto por el Alto Tribunal *in re* “Néstor Edgardo Stancanelli y otro” cuando sostuvo, en el último párrafo del considerando 5° que: “(...) *Si bien es cierto que la comisión de cualquier delito perturba la tranquilidad, la seguridad y la paz pública de manera mediata, algunos -tales como los incluidos en el mentado título- la afectan de forma inmediata, ya que el orden público al que se alude es sinónimo de tranquilidad pública o paz social, es decir, de la sensación de sosiego de las personas integrantes de una sociedad nacida de la confianza de que puede vivir en una atmósfera de paz social, por lo que los delitos que la afectan producen alarma colectiva al enfrentarlos con los hechos marginados de la regular convivencia que los pueden afectar indiscriminadamente. En consecuencia, la criminalidad de éstos reside esencialmente, no en la lesión efectiva de cosas o personas, sino en la repercusión que ellos tienen en el espíritu de la población y en el sentimiento*

76

CSJ, Fallos: 324:3952. Fallos De La Corte Suprema De Justicia De La Nación. Blog auxiliar de materiales asociado a “Saber Leyes no es Saber Derecho”. Septiembre de 2005. Disponible en: <http://falloscsn.blogspot.com>

*de tranquilidad pública, produciendo alarma y temor por lo que puede suceder (...)*⁷⁷

Fundamenta la Corte Suprema de Justicia de la Nación que, la condición de la permanencia resulta ser decisiva para distinguir este delito respecto al simple acuerdo criminal. Así, en la causa “Stancanelli”, antes citada, el Alto Tribunal ha dicho en el segundo párrafo del considerando 5° que: *“(...) es necesario distinguir cuidadosamente la figura del acuerdo criminal, ya que aquella (con referencia a la asociación ilícita) requiere un elemento adicional ausente en este último, que puede tener por finalidad la comisión de varios delitos pero que es esencialmente transitorio. En otros términos, la asociación ilícita requiere pluralidad de planes delictivos y no meramente pluralidad de delitos.”*⁷⁸

Es decir, que para la Corte Suprema en aquellos supuestos donde la imputación delictiva fuere la de la asociación ilícita reprimida en el Artículo 210 del Código Penal y el Erario Público o Fisco Nacional, fuesen las víctimas de esos procedimientos, no resultaba de aplicación dicho presupuesto legal.

Es ésta, una de las causales políticas que llevaron al Poder Ejecutivo Nacional, a postular de modo indubitable y firme una reforma que dejara a las claras que en materia de evasión fiscal -donde el Erario Público es la víctima- era posible sancionar a organizaciones delictivas que se dedicaban a brindar el soporte logístico y material para que se lograra evadir los tributos.

El proyecto inicial del Poder Ejecutivo incorporaba la figura de la asociación ilícita especial a la Ley Penal Tributaria como Artículo 15 bis, como se verá en el próximo Capítulo. De cuyo texto surgía que la organización delictiva debía estar destinada a *“(...) posibilitar, facilitar o brindar la colaboración necesaria para la ejecución de alguno de los delitos previstos en la presente Ley (...)*⁷⁹

⁷⁷ CSJN, “Stancanelli, Néstor E. y otro”, consid. 5°. En Fallos De La Corte Suprema De Justicia De La Nación. (s/f) Disponible en: http://www.csjn.gov.ar/cfal/fallos/cfal3/cons_fallos.jsp

⁷⁸ CSJN, “Stancanelli, Néstor E. y otro”, consid. 5°. En Fallos De La Corte Suprema De Justicia De La Nación. (s/f) Disponible en: http://www.csjn.gov.ar/cfal/fallos/cfal3/cons_fallos.jsp

⁷⁹ LUCUY, C. F.; La reforma a la ley penal tributaria y las materias pendientes, doctrina tributaria. ERREPAR S.A., N° 287, 02/2004. P. 54.

Este proyecto del Ejecutivo fue modificado por la Cámara de Diputados que introdujo a esta figura, como un agregado al Artículo 210 del Código Penal que tipifica la asociación ilícita básica, en donde se implantaba que las mismas penas se aplicarían a los miembros de la organización cuando ésta estuviera destinada a ‘cometer’ los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria o a ‘facilitar o posibilitar’ su ejecución.⁸⁰

Al pasar el proyecto de Ley a discusión a la Cámara de Senadores de la Nación, ésta continuando con el criterio del Ejecutivo, incorporó la figura a la Ley Penal Tributaria como inc. c) del Artículo 15. Agregando el requisito típico, a la Asociación Ilícita Fiscal, que “(...) *habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente Ley (...)*”⁸¹ Tal cual quedó redactado hasta estos días y como será desarrollado a continuación.

⁸⁰ Op. Cit. LUCUY, C. F; 2004. P. 155.

⁸¹ LUCUY, C. F; 02/2004. P. 157/158.

Capítulo 3: La incorporación de la figura de Asociación Ilícita Fiscal por Ley 25.874

3.1. La incorporación del Artículo 15 inc. c)

La Ley 24.769, que como ya se adelantó ha remplazado a la Ley 23.771, registrando una modificación de sustancial envergadura en su Artículo 15, situado en el Título IV de la mentada Ley, contiene las disposiciones generales aplicables por vía de reenvío a los ilícitos regulados en dicho cuerpo normativo.

Con la sanción de la Ley 25.874 el Congreso Nacional terminó por convertir en Ley la totalidad del denominado 'paquete antievasión' enviado por el Poder Ejecutivo en el 2003. Dicha Ley introduce el nuevo texto en el Artículo 15 de la Ley 24.769. Teniendo en cuenta la problemática abordada por esta investigación, se hará referencia solamente al inc. c) de la misma, que ha quedado redactado del siguiente modo:

Artículo 15 inc. c) “(...) 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 (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.*”⁸²

Este nuevo inciso introduce una nueva figura que tiene por fin lograr la subsunción de la denominada Asociación Ilícita Fiscal. Se debe destacar que la modificación se encuadra en la actual y constante tendencia reformista de la legislación penal, fenómeno denominado legislación 'motorizada', que ha traspasado de otras ramas del Derecho al Derecho Penal y se exterioriza a través de numerosas reformas caracterizadas por una devoción creciente a

82

Boletín Oficial. 22-01-2004. Buenos Aires, 22 de enero de 2004 (Ref. 25 de octubre de 2011) Disponible en: <http://www.boletinoficial.gov.ar/inicio/index.castle>

incriminar conductas con una considerable carencia de un debate profundo y serio que las preceda.

3.2. Asociación Ilícita Fiscal. Consideraciones generales

Atento que la asociación ilícita prevista en el Artículo 210 del Código Penal es en sí misma un delito problemático, principalmente por la dificultad para distinguirlo de la participación criminal, también lo resulta el inc. c) del Artículo 15 de la Ley 24.769. La incorporación de este delito a la Ley especial es consecuencia de la política denominada 'antievasión', propugnada por la AFIP como ente recaudador.

Para designar esta nueva figura se escogió la de 'Asociación Ilícita Fiscal', reflejando la relación de especialidad entre la nueva figura introducida por la Ley 25.874 y la asociación ilícita del Artículo 210 del Código Penal, utilizándose el término 'fiscal' y no 'tributaria' en atención a que la finalidad de la agrupación es cometer cualquiera de los delitos previstos en la Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769 que contempla hipótesis tributarias y previsionales de los delitos tributarios comunes.

Entre la figura del Artículo 210 del Código Penal y el delito de Asociación Ilícita Tributaria se da una relación de especialidad ya que los tipos de la primera se reúnen en el nuevo tipo penal que presenta caracteres especiales propios. Por lo tanto, la Asociación Ilícita Fiscal funciona como específica de la asociación ilícita común, a la cual absorbe.⁸³

3.2.1. Bien jurídico protegido

La individualización y/o identificación del interés tutelado por el Derecho Penal Tributario constituye una exigencia constitucional, dicho aspecto es de real

⁸³ Siguiendo la terminología de Zaffaroni, se da un 'Encerramiento Conceptual', En ZAFFARONI, E. Tratado De Derecho Penal Parte General, Ediar, Buenos Aires, 1998 Tomo IV, P. 560.

relevancia al amparo del principio de lesividad⁸⁴ emanado del Artículo 19 de la Constitución Nacional, como ya se tratara en el Capítulo 1.

Existen diferentes teorías que intentan explicar cuál es el bien jurídico tutelado al reprimir con sanciones del Derecho Penal hechos ilícitos tributarios. Atento la teoría que se analice, se hace caer dicho bien en la 'fe pública', 'el patrimonio', el 'deber de lealtad', el 'orden socioeconómico', el 'erario público', en 'la función del tributo', o el criterio que se comparte al aceptar como que el bien tutelado en los ilícitos tributarios es de carácter pluriofensivo; esto es, que lesionan diversos bienes jurídicos.

Se entiende que no sólo se protege la actividad financiera del Estado, los ingresos del Fisco –de acuerdo al Artículo 1 evasión simple, Artículo 2 evasión agravada, Artículo 6 apropiación indebida de tributos de la Ley 24.769-; sino también los gastos del Estado Nacional -Artículo 3 Ley 24.769: aprovechamiento indebido de subsidios-, que son los reembolsos dinerarios del Estado que afectan su patrimonio produciéndose un desapoderamiento de bienes ya poseídos por el Estado; o los instrumentos necesarios para la tarea interna de su actividad -Artículo 11 de simulación dolosa de pagos y 12 de la Ley 24.769, alteración dolosa de registros-; o derechos de los ciudadanos que no se corresponden directamente con el mero ingreso, como es el derecho a la jubilación.

Por lo cual puede colegirse que el bien jurídico inmediato sería la Hacienda Pública o el erario público o patrimonio del Estado con sus diferentes modalidades y, el mediato, la función del Estado de proteger un interés macroeconómico y social como es permitir que los gastos y distribución de beneficios a la sociedad queden asegurados con un régimen de ingresos de tributos y aportes. Existiendo también delitos previsionales que afectan la seguridad social entendida como el conjunto de medidas adoptadas por el Estado para proteger a los ciudadanos contra aquellos riesgos de concreción

84

Implica que ningún derecho puede legitimar una intervención punitiva cuando no media por lo menos un conflicto jurídico, entendido como la afectación de un bien jurídico total o parcialmente ajeno, individual o colectivo. En ZAFFARONI, E.; Derecho Penal Parte General, Ed. Ediar, Buenos Aires, Argentina, 2º Ed., 2005, P. 128.

individual que jamás dejarán de presentarse por óptima que sea la situación del conjunto de la sociedad en que viven y delitos tributarios que atacan a la hacienda pública.

Al momento de profundizar en cuanto al bien jurídico tutelado que subyace en el tipo previsto en el Artículo 15, inciso c), de la Ley 24.769, pueden seguirse los aportes expresados por López Biscayart, *“(...) aún cuando no se puede afirmar que el legislador se apartó definitivamente, al concebir este nuevo delito, del bien jurídico tutelado por el Artículo 210 del Código Penal, al trasladar la cuestión a la órbita de la Ley penal especial parecería que el orden público, la tranquilidad pública o la paz social pasan a un segundo plano. Tal como expresa Donna, la asociación ilícita afecta la tranquilidad y la paz social, no sólo porque la sociedad sabe de su existencia, lo que produce inquietud social, sino, además, por el peligro que implica para la preservación del orden social establecido y legalmente protegido. Si se parte de esta idea, que entendemos es la correcta, se podrá decir que el bien jurídico es la seguridad interna, así como el aspecto público de la paz y el sentimiento de seguridad de la comunidad como tal.”*⁸⁵

Y continúa diciendo: *“Se ha sostenido que la tranquilidad pública refleja en forma más acabada el aspecto de alarma colectiva, que es el fundamento de la punibilidad de la asociación ilícita. Desde esta perspectiva se entiende que se trata de un delito de peligro -a otros bienes jurídicos-, aunque Ramos Mejía afirmaba lo contrario en cuanto al bien jurídico en concreto, y acierta según Donna, porque con respecto al bien jurídico “orden público” es obvio que se trata de una acción peligrosa y, en cierto sentido, de peligro concreto.”*⁸⁶

En cuanto a las consideraciones realizadas respecto de insertarse el tipo en la Ley 24.769, el mismo autor sostiene que: *“(...) El legislador ha querido que este bien jurídico se identifique más con el que se tutela en la Ley penal especial*

⁸⁵ LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C.; *Ilícitos Fiscales - Asociación Ilícita En Materia Tributaria*. Ley 25874, Ed. Rubinzal-Culzoni. Santa Fe, 2004. P.158.

⁸⁶ Op. Cit. LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C.2004. P.159.

que el tutelado en el Código Penal. Es decir que la relación más estrecha debe darse con el que se protege con los tipos penales tributarios. Ahora bien, esta relación con los delitos previstos en la Ley 24.769 es difícil encontrarla en el nuevo delito, porque los tipos penales que preveía el régimen Penal Tributario no solamente eran de lesión, sino que además la misma debía adquirir cierta relevancia, quedando fuera de la órbita del derecho Penal las conductas que no alcanzaren una significación económica mínima que, como es sabido, se estableció en el caso de la evasión tributaria simple, en cien mil pesos por impuesto y por periodo anual, y en el tipo de evasión previsional, en veinte mil pesos por periodo (es de recordarse tal cual lo referenciado supra que a partir de la reforma introducida por la Ley 26.735/11, los montos se establecieron en cuatrocientos mil pesos y en ochenta mil pesos, respectivamente). El tipo proyectado, siguiendo el esquema de redacción del Artículo 210 de Código Penal, prevé en su núcleo el formar parte de una asociación. Esta “pertenencia” es lo que caracteriza a este delito. Cabría entonces calificarlo como un delito de pura actividad, con lo que -parecería- el legislador se ha enrolado con la tesis según la cual lo que se tutela en la Ley de Régimen Penal Tributario es la función financiera del Estado.’⁸⁷

Y en este sentido agrega, “(...) parecería que afirmar que los delitos que afectan a la actividad financiera del Estado carecen de aptitud para lesionar la tranquilidad y la paz social es eminentemente dogmático y notablemente alejado de la realidad.’⁸⁸

Ahora bien, si se toma como bien jurídico tutelado la función financiera del Estado, concepto que abarca al de hacienda pública, pero desde una óptica dinámica, es decir, entendida como el sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público, la actividad –entonces- guarda relación con el destino que exige el tipo objetivo del delito analizado. Con ello se quiere significar que al clasificarse al delito como de pura actividad aparece como poco relevante que se sostenga que no hay afectación al bien jurídico, sino que

87 Ibidem LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C. 2004. P.159.

88 Op. Cit. LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C. 2004. P.160.

su afectación deriva de las que causan o pueden causar los delitos objeto del pacto que da lugar a la organización.⁸⁹

3.2.2. El tipo objetivo

El nuevo tipo penal contiene una serie de elementos que lo caracterizan como tal, es decir como un tipo penal autónomo de las disposiciones generales, tanto del Código Penal como de la Ley en la que se inserta. Caben en consecuencia similares consideraciones a las que la doctrina hace referencia, relativas a la necesaria distinción que debe realizarse con los supuestos de participación criminal.

En este sentido, “la estructura del tipo penal parte de la existencia de una organización u asociación. Esta no necesariamente debe tener una forma jurídica, aunque puede tenerla. Debe tener carácter estable y ser duradera en el tiempo. Debe estar unida bajo un orden y debe también existir entre sus integrantes una relación de reciprocidad y uniformidad que es lo que hace al sentimiento de pertenencia de sus integrantes al grupo.”⁹⁰

Siguiendo a Donna, en la asociación ilícita, el que se asocia lo hace con conciencia de que tomó parte en una sociedad dedicada a lo ilícito, a lo delictivo, y que una vez que ha ingresado no le resultará fácil cambiar de decisión, *“hecho que no ocurre en los supuestos de participación criminal ya que en ésta se agrupan personas para la comisión de uno o más delitos determinados y que, cumplidos los mismos, sus integrantes quedan generalmente en libertad. Pero, no obstante ser detectable la distinción, posible es que un supuesto de participación se comporte como asociación ilícita, o sea, adquiera sus caracteres de permanencia y organización.”⁹¹*

Integrar una asociación ilícita implica orientarse a formar parte con permanencia de la vida de la sociedad, es exigencia del tipo la existencia de una organización interna, lo que importa deberes de sus miembros hacia la

⁸⁹ Ibidem LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C. 2004. P.160.

⁹⁰ Op. Cit. LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C. 2004. P.161.

⁹¹ DONNA, E. A., Derecho Penal.Parte Especial, Rubinzal-Culzoni, 2002, Santa Fe, T II-C, P.300.

asociación. Esto se exterioriza en acciones efectivas de subordinación a la voluntad de la organización para el fomento o mantenimiento de una actividad. A partir de allí, “es posible afirmar que la distinción o diferencia entre el acuerdo “transitorio” -propio de los casos de coautoría y participación- y el “permanente” -que convierte al grupo en algo más - reside en que cada uno de los miembros puede confiar en que ya cuenta con el eventual apoyo para la comisión de hechos futuros.”⁹²

Deberá existir una mínima cohesión entre los integrantes de la asociación, no requiriéndose ninguna forma especial, ni que se conozcan los integrantes entre sí, solo basta que sepan que la conformación de la misma está dada por tres o más personas. Entendida así la estructura organizacional, se hace necesario que cada uno de sus miembros tenga una función dentro de la misma, actuando en forma coordinada y bajo una dirección. De no existir dicha organización estructurada y sólo se tratara de un quehacer colectivo, se estaría bajo un supuesto de participación criminal y no de Asociación Ilícita Fiscal, pues el *affectio societatis*⁹³ criminal es el elemento distintivo del tipo penal.

En cuanto a la pluralidad de asociados exigidos por la Ley es el número mínimo de tres, entendiéndose que la pluralidad debe ser objetiva como subjetiva, es decir que los socios deberán aceptar y comprender que integran una asociación criminal. En este marco de análisis es de destacarse que no existe uniformidad en la doctrina en cuanto a si es considerada asociación ilícita la conformada con la participación de personas inimputables. Mientras Fontan Balestra⁹⁴ afirma que no pueden ser parte los inimputables, por su parte, Nuñez⁹⁵ acepta la posibilidad de que si pueden serlo, no se les impondrá la pena, pero si en la asociación participaron personas punibles, los inimputables servirán para comprobar el requisito mínimo de tres personas. Se comparte la posición de Fontan Balestra pues se entiende que no podrá ser completada por

⁹² Ibidem LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C. 2004. P.162.

⁹³ “Afecto social. voluntad de formar sociedad en virtud de la confianza recíproca entre los socios que la componen. Es la voluntad de aunar esfuerzos con miras al fin común.” En DICCIONARIO DE CIENCIAS JURÍDICAS POLÍTICAS SOCIALES Y DE ECONOMÍA Ed. Universidad -3ª Edición -Bs.As.-2005. P. 82.

⁹⁴ FONTAN BALESTRA, C., Tratado De Derecho Penal, T.6, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1981, P.472.

⁹⁵ NUÑEZ R., Derecho Penal Argentino, Parte General, Biblioteca Argentina, Buenos Aires, 1959, P.329

quien carezca de capacidad de comprensión, puesto que el sujeto actuaría sin el elemento volitivo del dolo de pertenecer a la asociación, siendo utilizado como un mero instrumento.

La exigencia de la habitualidad -requisito éste que lo diferencia de la asociación ilícita básica- como requerimiento indispensable para que se configure la Asociación Ilícita Fiscal, es un elemento de difícil comprobación o producción, admitiendo más de una interpretación. En una de las concepciones habrán de examinarse las pruebas históricas que generó la organización y en la otra arista será necesario valorar las evidencias sobre sus planes hacia el futuro.

Al inferir que para el legislador lo que se deberá demostrar es la permanencia en la comisión de los delitos contemplados en la Ley Penal Tributaria, en la repetición de hechos delictuales, deberá deducirse de hechos previos, de conductas precedentes, debiéndose situar cronológicamente en el pasado; analizando la reiteración de ilícitos que tendrán importancia indiciaria para que quien ejerza la jurisdicción se pronuncie sobre la existencia de la habitualidad de la conductas desplegadas; debiendo destacarse que esta discrecionalidad dejada en manos del juez se encuentra reñida con elementales preceptos del Derecho Penal liberal. O si se infiere que lo solicitado por la norma no son ilícitos previos, sino la habitualidad al destino o a la finalidad de la asociación – al situarse cronológicamente en el futuro-, entendiéndose que el destino de la organización sea el de cometer en adelante una pluralidad de hechos ilícitos en forma habitual, analizándose las evidencias sobre sus planes futuros; será este último análisis el que parece más cercano a la intención del legislador.

3.2.3. El tipo subjetivo

La fórmula “*el que a sabiendas*” que encabeza la norma da los parámetros para inferir que se requiere dolo directo, excluyendo toda opción de aplicación de dolo eventual. Requiriéndose que el autor conozca que la organización contiene todos los requisitos del tipo objetivo y subjetivo, en cuanto al número de sus miembros, organización, permanencia, habitualidad y objeto; dirigiendo

sus acciones en forma directa e incondicionada con el objeto de formar parte de la Asociación Ilícita Fiscal.

Siguiendo los aportes de Biscayart, referidos a los aspectos históricos del concepto, puede citarse que *“toda vez que el animus contrahende societatis o afectio societatis consistía para los romanos en la voluntad de los contrayentes de unirse con un propósito común o intención de dispensarse recíprocamente el trato de los socios, crea, en verdad, esa modalidad volitiva la que condicionaba uno de los extremos característicos del instituto.”*⁹⁶

El que todo el Artículo 15 de la Ley 24.769 vaya precedido de la fórmula *“el que a sabiendas”*, va de suyo que el nuevo tipo penal de Asociación Ilícita Fiscal es un delito doloso y requiere dolo directo o de primer grado, al menos en cuanto al núcleo del tipo. Es decir, que el autor debe conocer que integra una asociación con al menos otras dos personas y que reúne todas las características antes indicadas. Debe además tener la voluntad de pertenecer a la organización, aceptando las reglas propias de su estructura interna, lo que debe ir acompañado por la voluntad de sus pares de considerarlo como un genuino integrante más. Sólo recién cuando el individuo es aceptado en el grupo como miembro, es decir efectivamente como otro par, se activa ese nivel de peligrosidad requerido para la configuración de las sociedades delictivas. *“(…) Esta necesidad de ser considerado por el grupo como un integrante nada tiene que ver con el conocimiento personal y directo entre los asociados. Piénsese por ejemplo en una asociación ilícita que trabaja en células, cuyos miembros no se conocen entre sí -ni han tenido trato personal ni han realizado reuniones en común-. Aun así, cada uno de ellos es consciente de formar parte de una organización cuya existencia y finalidades le son conocidas. Puede decirse que el dolo queda integrado en la voluntad de saberse y reconocerse como perteneciente al grupo. Tal es la lógica en esta voluntad de pertenecer que cobran asimismo relevancia no sólo los actos positivos que demuestran*

96

Ibidem LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C. 2004. P.165.

*integración permanente, sino también aquellos datos negativos que expresan la no pertenencia.*⁹⁷

También se exige un conocimiento cierto del destino específico de la organización y que este destino es el habitual de la misma. Sin embargo, se admite el dolo eventual con relación a cada uno de los hechos concretos que la sociedad cometa, por parte de los miembros que no reúnan las calidades propias exigidas para el autor del tipo del delito fiscal. En este sentido, Biscayart coincide con Donna en que la categoría dolo específico con la que a veces se intenta explicar la fórmula “*a sabiendas*”, es confusa y que es llamativo que la Corte Suprema de Justicia la mantenga.⁹⁸

3.2.4. Autoría y participación

A criterio de algunos tratadistas, aún cuando es difícil que se dé en la realidad, es posible la participación en este delito. El Código Penal Argentino no difiere al respecto, atento lo cual toda colaboración, cooperación, ayuda, contribución que se suministre a la asociación tendrá el alcance de complicidad, aún cuando no sea exigible que la misma sea primaria.

Ante la hipótesis del caso del que facilita a la organización -conociendo de su existencia como tal- los talonarios de facturas en los que instrumentan operaciones comerciales inexistentes para inventar en la contabilidad de quienes evaden impuestos gastos o créditos irreales, para ser partícipe, deberá estar completo el tipo subjetivo de la participación, atento lo cual, la responsabilidad de quien imprime los talonarios se deberá limitar a la participación de los hechos de evasión tributaria y no ampliarla a la complicidad de la asociación ilícita, a menos que se pueda sustentar que conocía la existencia de la organización delictual.

Al llegar a este punto, resulta conveniente ampliar sobre el empleo en la práctica de facturas apócrifas:

⁹⁷ Ibidem LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C. 2004. P.166.

⁹⁸ Conforme CSJN: Fallos: 324: 3959. En LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C. 2004. P.166.

- a) sirven para respaldar operaciones inexistente o ficticias con lo cual logrará el evasor demostrar operaciones irreales para obtener con ello el recupero del IVA (impuesto al valor agregado).
- b) en otros casos son utilizados estos comprobantes falsos a través de empresas fantasmas para cubrir operaciones anteriores y reales pero que no fueron debidamente documentadas, salidas dinerarias sin respaldo documental.
- c) o para bajar la carga tributaria con el doble efecto en el impuesto a las ganancias (computo deducible en el balance impositivo) y en el IVA (crédito fiscal).
- d) o que la operación sea real pero se realice a través de interpósita persona (quien dice ser vendedor no es el verdadero titular del bien o quien dice ser el verdadero comprador no lo es). Surgen así las llamadas 'usinas' que copian o escanean facturas existentes, la compra de facturas a empresas con saldo a favor, la utilización de facturas de empresas desactivadas, la creación de empresas cuyo fin es la venta de facturas al por mayor a entes indeterminados o dentro de grupos económicos que solo proveen facturas a ese conjunto económico.

En este contexto es que se entendió que la utilización de facturas falsas, al no contar con los requisitos que establece el Código Civil para ser considerado documento, en el sentido que los documentos como objetos materiales de los delitos de falsedad documental son los instrumentos públicos o privados descriptos en los Artículos 973 a 1036 del Código Civil, no constituye objeto de protección penal autónoma, siendo solo un medio empleado para evadir; salvo las facturas y/o comprobantes que se encuentren conformadas o sea que estén firmados. Criterio éste, compartido por la doctrina mayoritaria al rechazar la posibilidad de imputar delito alguno al uso o fabricación de facturas apócrifas.⁹⁹

Ante la incorporación de la agravante del inc. d) al Artículo 2 de la Ley 24.769, como ya se expresara en el Capítulo anterior, al delito de la evasión simple

⁹⁹ Juzgado criminal 1ª instancia N° 12, 23/09/99, "Pop World SA s/falsificación de documento privado- damnificado AFIP"; C. Crim. y Correc. De Capital Federal, Sala I, 15/10/87, "Bilanski, José Felipe", entre otros.

cuando hubiere mediado utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos se logra tipificar esta figura, dejándose de lado las objeciones jurisprudenciales que opinaban en contra de la opción de castigar este accionar. La relación con el tipo penal del Artículo 1° de la Ley 24.769, está dada en la forma ardidosa, de la utilización de facturas material o ideológicamente falsas, a los fines de dar por reales operaciones ficticias, como por ejemplo de respaldar crédito fiscal de cara a la autodeterminación del Impuesto al Valor Agregado o realizar deducciones en el Impuesto a las Ganancias.

Es así que la Administración Federal de Ingresos Públicos lleva adelante ingentes investigaciones para desentrañar el origen espurio de los documentos comerciales utilizados para la confección de las declaraciones juradas a los fines de autodeterminarse el tributo. Este nuevo agravante requiere como autor calificado a un sujeto especial, que no es otro que el contribuyente responsable del tributo quien utilice la documentación apócrifa en sus asientos contables a los efectos de la posterior confección y presentación de la declaración jurada.

Habiendo existido innumerables casos en donde el medio comisivo utilizado para defraudar al fisco ha sido la utilización de facturas apócrifas, cuyos procesos no sólo han alcanzado a sus usuarios, sino también a los que imprimen y comercializan estos documentos. Sin duda que en ellos se ha motivado el legislador para incorporar esta agravante específica.

Por otro lado, digno es de destacarse que al sancionarse la Ley 25.874, que tipificó la agravante de la Asociación Ilícita Fiscal la misma será reiteradamente aplicable a la par de los supuesto de utilización de facturas apócrifas, pues los sucesos criminosos de cierta envergadura se consuman generalmente con la participación de más de tres personas, constituyéndose asociaciones ilícitas de la que forman parte profesionales, imprenteros, presta nombres etc.

Cierto es que la utilización de documentos apócrifos, trae aparejado un ardid mayor y materialmente mas tecnificado, en relación a los medios comisivos

ordinarios enumerados en el tipo básico, como lo es la ocultación maliciosa o declaraciones juradas engañosas. Pero cierto también es que, atendiendo a la escala penal establecida para los agravantes del Artículo 2 de la Ley 24.769, y por más que el monto sea el de la evasión simple convierte al delito en muy gravoso por su pena; de hecho, si el imputado es condenado, deberá cumplir su sanción en prisión, por superarse el mínimo de la escala de los tres años que establece el Artículo 26 del Código Penal.

Atento el exceso punitivo de esta política criminosa que se manifestara *supra*, se da verbigracia en que el mínimo de la escala penal del calificante por la utilización de facturas falsas tiene un mínimo tres años y seis meses de prisión, resultando una pena de mayor cuantía que la falsificación de instrumentos públicos destinados a acreditar la identidad de las personas.

Al mismo tiempo debe destacarse que esta modificación pone en pie de igualdad, en cuanto al injusto, con su consecuente graduación penal, al contribuyente que utiliza documentos respaldatorios falsos para su contabilidad y posterior determinación del tributo; con aquel que se los facilita, generalmente llamados 'usinas' sobre quienes recae la imputación del delito de Asociación Ilícita Fiscal.

Por último, es de subrayarse que la norma refiere a que la documentación utilizada puede ser 'material o ideológicamente falso'. Toda vez que el legislador anoticia que la falsedad puede existir en lo que indica la factura en su contenido, o en la factura misma. Logrando con ello que la descripción del tipo penal resulte clara, evitando discusiones sobre el carácter de la falsedad al momento del juicio de tipicidad.

3.2.5. Consumación

Siguiendo el trabajo de Biscayart se entiende que, a diferencia de lo que ocurre con el Artículo 210 del Código Penal, parecería que la consumación se daría solamente a partir del momento en que se pueda afirmar que la finalidad de

cometer delitos fiscales es habitual. *“Pero esto sólo cabe predicarlo con relación al grupo fundacional, porque distinto es el supuesto de quienes se integran a una Asociación Ilícita Fiscal ya formada. En esos casos la consumación se debe considerar individualmente y estará dada por el solo hecho de integrarse al grupo, aun cuando el legislador haya omitido consignar en el tipo penal la frase “por el solo hecho de integrarla.”*¹⁰⁰ Consecuentemente, la asociación ilícita es un delito permanente, pues se consuma por el mero hecho de formar parte de ella y se extiende; mientras ésta no se disuelva o se produzca el retiro individual del sujeto. En tal alcance se debe entender que el delito ya consumado de haber pertenecido a una asociación ilícita mantiene su punibilidad hasta la extinción de la acción penal con teste al Artículo 59 del Código Penal que establece que la acción penal se extinguirá por la muerte del imputado, por la amnistía, por la prescripción, y por la renuncia del agraviado, respecto de los delitos de acción privada

Ha señalado la jurisprudencia que el hecho de haber fallecido unos de los miembros no impide al tribunal examinar si existió la asociación ilícita y si el sujeto fue partícipe de la misma, pues entendió que sostener lo contrario llevaría al resultado aberrante que si la asociación solo tenía tres miembros, la muerte de uno significaría la impunidad de los otros.¹⁰¹

100

Ibidem LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C. 2004. P.169.

101

ESTRELLA, O. A. Y GODOY LEMOS, R.; Código Penal Parte Especial, Ed Hammurabi, Buenos Aires, 2000, T3, Sumario De Jurisprudencia. P.219.

3.2.6. Tentativa

Estos delitos de peligro abstracto son actos preparatorios punibles, los que, por su posición dentro del *iter criminis*, dogmáticamente resultan incompatibles con el concepto de tentativa.¹⁰² Esta solución es la que se comparte al sostenerse que la Asociación Ilícita Fiscal integra esta clase de delitos. Deberán admitir entonces la posibilidad de tentativa, quienes mantienen la posición de que se trata de un delito de peligro concreto o de pura actividad, hipótesis estas dificultosas de hallar.

3.2.7. Punibilidad

Este es otro de los aspectos que han sido ampliamente criticados por la doctrina al apartarse del esquema básico del Artículo 210 del Código Penal, porque la norma establece un mínimo mayor para este nuevo tipo penal que el que prevé el Código sustantivo para la asociación ilícita básica. La pena mínima, que se estableció para la Asociación Ilícita Fiscal en tres años y seis meses de prisión, busca evitar la excarcelación del individuo.

La divergencia sustancial entre el sistema punitivo del Código Penal y la Asociación Ilícita Fiscal, estriba en que, en aquélla, la pena se aplica a los integrantes, no en razón de los delitos que se propongan cometer, sino en virtud de su pertenencia al grupo. En la asociación ilícita del Código Penal no se requiere que los ilícitos objetos del pacto ni siquiera hayan sido ejecutados.

Por el contrario y siguiendo a Biscayart¹⁰³, en el nuevo delito el destino de la sociedad de cometer cualquiera de los delitos tipificados en la Ley Penal Tributario 24.769, debe ser 'habitual', lo que implica que el grupo deberá haberlos ejecutado y repetido de modo que pueda considerarse adquirido ese modo especial de proceder o conducirse.

102

103

Posición Doctrinaria Dominante Cf. NUÑEZ, BREGLIA ARIAS Y GAUNA, ESTRELLA Y GODOY LEMOS, CATANIA, CREUS.

Ibidem López Biscayart, J.; Abraldes, S. y Folgo, C. 2004. P.170.

En este punto se comparte la posición de que habitualidad deberá relacionarse con permanencia, continuidad en el tiempo, reiteración de actos delictivos como propósito por parte de la asociación de cometer numerosos delitos, y por ello permanece como tal en el tiempo; atendiendo que la ponencia en contrario parece olvidar que se enfrenta un ilícito que no requiere el comienzo de ejecución de los delitos.

El desatino se produce al comparar las dos normas, la del tipo básico y la del tipo especial, al evidenciarse que encontrará más gravosa sanción aquellos quienes acuerden cometer ilícitos tributarios, que quienes concierten matar, violar o mutilar a otros.

Y al profundizar el análisis de la propia sistemática de la Ley especial, la escala abstracta aparece totalmente desproporcionada, respecto a que la Asociación Ilícita Fiscal ha quedado equiparada, en cuanto a su mínimo, a las figuras de evasión tributaria y previsional agravada y al aprovechamiento indebido de beneficios fiscales -según los Artículos 2, 3 y 8 de la Ley 24.769- a los que también supera en sus máximos, siendo que para la asociación ilícita tributaria es de diez años y para los antes indicados es de nueve años.

Es criticable a todas luces este sistema de penas, pues se evidencian notorias asimetrías en las penas por falta de razonabilidad y proporcionalidad de las mismas.

3.2.8. Punibilidad agravada

En el último párrafo del inciso c), del Artículo 15 de la Ley 24.769, la pena mínima establecida para la Asociación Ilícita Fiscal se agrava, elevándose a cinco años de prisión, para quienes resulten ser sus jefes u organizadores. Este esquema es calco del previsto por el Código de marras en su Artículo 210.

Por 'jefe' se entiende al sujeto que manda, que dirige a todo el grupo y al que los demás integrantes se someten. Y en lo que respecta al organizador, alguna

doctrina coincide con el criterio que asemeja sus funciones a las de un 'gerente' de un emprendimiento lícito.¹⁰⁴

El rol del jefe u organizador no deberá ser meramente formal, sino que deberá erigirse en una efectiva situación de hecho. No pudiendo considerarse jefes u organizadores, aún cuando sean denominados como tales por sus miembros, a aquellos que no sean obedecidos como 'jefes' o a los 'organizadores' que no organicen.

3.2.9. Concurso de delitos

En materia de regla concursal entre el delito de asociación ilícita y los que se comenten en cumplimiento del objeto de la asociación se presentan problemas de interpretación; por un lado, los que sostienen que la concurrencia es material -propugnada por la mayoría que entienden que son hechos independientes- y por otro, los que interpretan que la concurrencia es ideal.

Para Creus la concurrencia es real entre el delito de la asociación ilícita y la posteriormente desplegada por los asociados, ya que la autonomía de la primera implica que no media subsidiaridad alguna y que cada uno de los integrantes de la asociación responden por los delitos en que haya intervenido, pero no por los que no haya participado.¹⁰⁵

Según aquellos que sostienen la concurrencia ideal, se basan en la natural derivación de la imposibilidad por la prohibición de la doble valoración del hecho. Gallo funda su razonamiento en tres premisas: a) que no constituyen hechos independientes sino una única conducta, b) que el contenido del injusto no puede ser abarcado por un solo precepto legal, sino que sobre el hecho concurren más de un tipo legal, c) que entre los diferentes tipos concurrentes

¹⁰⁴ Conf. Cnfed. Ccorr., Sala I, 15-12-92, "Caserta, Mario J.", J.A.1994-I-365. En LÓPEZ BISCAYART, J.; ABRALDES, S. Y FOLGO, C.; Ilícitos Fiscales - Asociación Ilícita En Materia Tributaria. Ley 25874, Ed. Rubinzal-Culzoni. Santa Fe, 2004, P. 170.

¹⁰⁵ CREUS, C. Derecho Penal. Parte Especial, 3ª Ed. Astrea, Buenos Aires, T2, 1991, P. 112.

existen puntos de contacto, compartiendo elementos.¹⁰⁶ Quienes sustentan esta posición manifiestan que resulta difícil de sostenerse que el que toma parte de una asociación 'con el propósito de delinquir' y luego delinque haciendo realidad el objetivo, realiza hechos independientes, atento que ambas etapas constituyen una pluralidad de movimientos voluntarios ligados por una decisión común que les da sentido final.¹⁰⁷

Compartiéndose la corriente de la concurrencia real de la figura delictual, atento que se entiende que el delito se configura con pertenecer o ser miembro de la asociación. El mero hecho de ser miembro de la misma es punible y suficiente para consumarse el delito. La sanción que al que delinque se le aplicará por formar parte de la asociación es independiente de la que le pudiere corresponder por los delitos cometidos por la banda y en los cuales hubiese participado, como autor, cómplice o instigador.

En suma, y atendiendo que al profundizar en la incorporación de la figura de asociación ilícita fiscal por Ley 25.874, se ha desmenuzado la misma, referenciado cada uno de sus elementos constitutivos con doctrina y jurisprudencia, fundando posiciones particulares con algunas críticas, aparece como pertinente considerar aquí, en los hechos, los efectos y/o resultados que ha tenido en la práctica la incorporada figura.

Para ello, basta con referenciar que según la organización no gubernamental "Asociación civil por la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes"¹⁰⁸ sólo el 1,6% de las causas por infracciones a la ley penal tributaria tiene condena; que, al 31 de diciembre de 2010 había 14.501 causas iniciadas, y de ellas sólo 234 (el 1,6%) tienen condenas; que 1.751 llegaron a procesamiento y 3.856 a indagatoria.

¹⁰⁶ GALLO S. P., *Asociación Ilícita y Concurso de Delitos*, Fabián Di Placido Editor, Colección Orden Jurídico-Penal, N° 13, Buenos Aires, 2003, P.16.

¹⁰⁷ Op. Cit. GALLO S. P., 2003, P. 39.

¹⁰⁸ Diario Puntal. 21/02/2012. Nota extraída del diario El Cronista 20/02/12. P. 6.

Conclusiones

La pretensión de este trabajo fue llevar adelante una investigación técnica a los efectos de demostrar que la incorporación por Ley 25.874, del Artículo 15 inc. c) de la figura Asociación Ilícita Fiscal en el marco de la Ley Penal Tributaria y Previsional, ha dejado un sendero de dudas doctrinarias, más que certezas de solución, a lo que se suma la dificultad de continuar aplicando la antigua figura del Artículo 210 del Código Penal -como se expresara en el Capítulo 1- que, aunque resistida jurisprudencialmente para la materia, deberá atenderse la virtualidad que le ha quedado para ser aplicada en delitos tributarios, en virtud del principio de especialidad.

La incorporación por Ley 25.874, del Artículo 15 inc. c), -como se desarrollara en el Capítulo 3- plantea un interrogante, central para esta investigación; esto es, determinar qué se quiso sancionar. ¿La Ley sólo pretendió alcanzar las agrupaciones destinadas a realizar la conducta tipificada por la Ley 24.769 o también a aquellas destinadas a brindar colaboración para posibilitar la comisión de dichos delitos?

Al esbozar algunas respuestas al interrogante planteado, aparece que si bien la Ley 25.874 no distingue -como lo hizo aquel Proyecto- entre ‘cometer’ y ‘brindar colaboración’ y aún cuando el verbo “cometer”, empleado por la misma, no tiene otro alcance que la comisión del delito. Entonces se entiende que el Legislador no pretendió excluir del tipo penal a las asociaciones que brinden la colaboración necesaria para facilitar o posibilitar su comisión. Más bien, la norma parece creada para caer sobre quienes presten colaboración al contribuyente evasor, pero no existiendo en ella una descripción contundente de la conducta que pretende sancionar, ni tampoco una definición del bien jurídico protegido. Esta argumentación en cierta medida queda respaldada al incluir la reforma de la Ley 26.735, la agravante del inc. d) en Artículo 2 de la Ley 24.769, en donde se tipifica claramente el delito de utilización total o parcial de facturas o documento equivalente ideológico o materialmente falsos. Tipificación ésta realizada, por el legislador, que hecha por tierra toda discusión

sobre el carácter de la falsedad de los documentos, pues se realiza una perfecta descripción del tipo penal. En donde el contribuyente que utiliza los documentos respaldatorios falsos, como aquel que los facilita, generalmente llamadas “usinas”, es alcanzado por la asociación ilícita en pie de igualdad.

En este marco de análisis la historia muestra que la sanción de las leyes han sido instrumentos de pasiones de unos pocos ante una necesidad pasajera y no pactos de hombres libres, con sanciones de normas dictadas sin apasionamiento al examinarse las necesidades de la sociedad.

Atento a lo cual es que la norma creada, se infiere, vulnera la defensa de los derechos personalísimos de los administrados, atacando su estado jurídico de inocencia al insertarse la prisión preventiva ante la mera sospecha de caer en la conducta reprimida en el inc. c) del Artículo 15, en tal argumento es pacífica la jurisprudencia que sostiene que la excarcelación es una garantía constitucional y no una concesión de la Ley adjetiva.

Atendiendo a que una de las razones principales de su inclusión en la Ley 24.769, fue atacar el crecimiento de la emisión de las ‘facturas apócrifas’ castigando a los partícipes de las maniobras fraudulentas, los fabricantes de las facturas y los profesionales ideólogos de la operatoria, los partícipes formarían parte de este delito autónomo, el cual al estar sancionado con un mínimo de tres años y seis meses de prisión, no gozarían del beneficio de la excarcelación. No queda claro entonces si realmente era necesario establecer un delito de asociación ilícita tributaria, teniendo en cuenta que el Artículo 210 del Código Penal describe una figura genérica que comprende la realización de cualquier delito.

Para justificar la figura penal, se invocó que la Corte Suprema de Justicia de la Nación había desechado esa posibilidad en la causa *Stancanelli*, citada en el Capítulo 2 de esta investigación. Sin embargo, puede inferirse que resultó prematuro deducir que la afirmación de la Corte supone excluir los delitos tributarios del ámbito del tipo descrito por el Artículo 210 del Código Penal.

Parecería que los tribunales del fuero en lo Penal Económico y Penal tributario no comparten la idea de excluir los delitos tributarios del delito de asociación ilícita si se tienen en cuenta pronunciamientos condenatorios que aplicaron las normas del Artículo 210 del Código Penal.

Si se atiende, por último, a la gravedad de la pena mínima del nuevo delito incorporado en el Artículo 15 inc. c) y se la compara con las restantes penas del ordenamiento penal argentino no podrá dejar de advertirse que la legislación muestra una nueva concepción filosófica acerca de la importancia social de los bienes jurídicos que tutela el Derecho Penal. Resulta pues arbitrario, cuando no irrazonable que sea mayor la pena abstractamente prevista para una organización destinada a evadir impuestos, que, por ejemplo, la destinada a efectuar secuestros extorsivos, o cometer actos terroristas.

En suma, pretender erradicar la evasión con el establecimiento del miedo, de mayores penas como es el caso de análisis, ante la experiencia que indica que el incremento de ellas no provoca la disminución de los actos ilícitos, el Estado debería utilizar los medios que las normas de procedimiento otorgan al organismo fiscal, respetando los derechos y garantías de los administrados.

Siendo conocidas las causales que dan origen a la resistencia fiscal y a las cuales habría que atacar, como: a) la acumulación de normas superpuestas, incompletas y desordenadas nacidas de las necesidades financieras del Estado, sin atender a las posibilidades del contribuyente, b) excesiva carga tributaria que estimula al obligado a esconder su base imponible; c) las frecuentes e interminables moratorias y/o blanqueo que terminan premiando al evasor en perjuicio del contribuyente cumplidor; d) el mal uso por parte del Estado de los recursos fiscales; e) y la falta de una política de educación tributaria que cree una conciencia fiscal ciudadana que impulse a actuar positivamente en el sostenimiento del Estado, parecería entonces que esta nueva concepción en pos de proteger otros bienes, relega a la persona humana, en sus bienes más preciados.

Pues entonces, se deberá concluir que el endurecimiento en el régimen penal tributario coincide más con las necesidades económicas y coyunturales del Estado que con un programa de política criminal. El Estado deberá bregar por contemplar esas necesidades pero sin abandonar su rol de cuidador de los derechos de los ciudadanos, para no convertirse en un Estado Policial, en donde se vulneren derechos y libertades individuales. Si las urgencias coyunturales del Estado prevalecen sobre los derechos del individuo, se estará frente al paradigma inquisitivo de control del delito.

Consecuentemente a los párrafos relacionados se está ante un tipo penal como el de la asociación ilícita que raya principios constitucionales tales como el principio de legalidad al sancionar delitos de peligro abstracto en donde también existe un prejuizgamiento de la conducta que se contrapone con el principio de culpabilidad.

En esta estructura de síntesis la nueva figura de la asociación ilícita fiscal tiene las mismas críticas manifestadas que con respecto al Artículo 210 del Código Penal, sino que también por su mayor imperfección y trasgresión a la lógica penal afecta seriamente su utilización en el ámbito de los delitos fiscales.

Ante este escenario de hechos críticos se seguirá hallando ha esta figura oscura que será vapuleada a lo largo de su existencia, por la doctrina y jurisprudencia, por afectar derechos elementales de raigambre constitucional.

Bibliografía

- Abregu, M. y Courtis, C. (Compiladores) Editores El Puerto, Buenos Aires, 1997.
- Bockelman, P. Relaciones entre autoría y participación, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1960.
- Breglia Arias, O. y Gauna, O. R. Código Penal Y Leyes Complementarias, 4 Edición, T. 2, Astrea, Buenos Aires, 2001.
- Carpio Marcos, E., La interpretación de los derechos fundamentales, Palestra Editores Lima, Serie Derechos y Garantías No. 9, 2004.
- Creus, C., Derecho Penal. Parte Especial, 2º Ed. Actualizada, Astrea, Buenos Aires, 1988.
- Creus, C., Derecho Penal. Parte Especial, 5º Ed. Tomo 2, Astrea, Buenos Aires, 1999.
- CÓDIGO PENAL. República Argentina. 2005. 4ª Edición. ERREPAR S.A. Buenos Aires.
- Diario Puntal. 21/02/2012. Nota extraída del diario El Cronista 20/02/12.
- Diccionario de ciencias jurídicas políticas sociales y de economía Ed. Universidad, 3ª edición, Buenos Aires, 2005.
- DONNA, E. A., La autoría y la participación criminal, Segunda Edición, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 2000.
- Donna, E. A., Derecho Penal. Parte especial, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, t II-C, 2002.
- Estrella, O. A. y Godoy Lemos, R. Código Penal Parte Especial, Ed Hammurabi, Buenos Aires, T3, 2000.
- Fontan Balestra, C., Tratado de derecho Penal, T.6, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1981.
- Gallo S. P., Asociación Ilícita y Concurso de Delitos, Fabián Di Placido Editor, Colección Orden Jurídico-Penal, Nº 13, Buenos Aires, 2003.
- García Pablos De Molina, A., Asociaciones Ilícitas En El Código Penal, Bosch, Barcelona, 1977.
- Giuliani Fonrouge, C. M., Derecho Financiero, Editorial La Ley, Buenos Aires, 9º edición actualizada, Tomo II, 2004.

Gómez, E. Tratado de Derecho Penal, Tomo 5, Compañía Argentina de Editores SRL Buenos Aires., 1941

González Roura, O., Derecho Penal, Parte Especial, Abeledo, Buenos Aires, TIII, 1922.

Haddad, J. E., 5ª edición Ley Penal Tributaria comentada-LexisNevis.

Jarach, D., Curso superior de derecho tributario, Buenos Aires, Cima, 1969.

Jarach, D., Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Abeledo Perrot, Tercera Edición, Buenos Aires, 1999.

Jurisprudencia Argentina, Tomo II, 1999. Buenos Aires.

López Biscayart, J.; Abraldes, S. y Folgo, C.; Ilícitos Fiscales - Asociación Ilícita en Materia Tributaria. Ley 25874, Ed. Rubinzal-Culzoni. Santa Fe, 2004.

Lucuy C., El Combate al Crimen Fiscal Organizado, Separatas De Doctrina Errepar, Asociación Ilícita, Abril 2004.

Lucuy, C. F.; La reforma a la Ley Penal Tributaria y las materias pendientes, Doctrina Tributaria ERREPAR S.A., Nº 287, 02/2004.

Núñez R., Derecho Penal Argentino, Parte General, Biblioteca Argentina, Buenos Aires, 1959.

NUÑEZ R., Tratado de Derecho Penal, Parte Especial, Marcos Lerner, Córdoba, Tomo 5.

Sabsay, D. A., Anandía J. La Constitución de los argentinos. 5 TA Edición ERREPAR S.A. Buenos Aires 2000.

Sainz de Bujanda F., Sistema de Derecho Financiero, T I, vol.II, Madrid, Universidad Complutense, 1977.

Semachowicz E. D, Análisis de las modificaciones al régimen penal tributario. Ley 26735, Doctrina tributaria Errepar (DTE), Tomo XXXIII, febrero 2012.

Soler S., Derecho Penal Argentino, Ed. La Ley, T 4, Buenos Aires 1946.

Villegas, H. B., Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 8va edición, Ed. Astrea, Buenos Aires, 2002.

Zaffaroni, E., Tratado de Derecho Penal Parte General, Tomo IV, Ediar, Buenos Aires, 1998.

Páginas web

Artículo 26 de la ley general española. (s/f) (Ref. octubre de 2011) Disponible en: <http://desarrollo-profesional.universia.es/emprendedores/obligaciones-empresario/obligaciones-fiscales/printable.html>

Becerra, A. (h). Modificación de los montos mínimos de evasión tributaria. Principio de benignidad. Abril 2012. (Ref. 26 de abril de 2012) Disponible en : <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

Boletín Oficial. (Ref. 25 de octubre de 2011) Disponible en: <http://www.boletinoficial.gov.ar/inicio/index.castle>

Caeiro Palacio, L. La Ley penal tributaria y dos nuevos tipos penales: la participación necesaria y la asociación ilícita. PET 2004 01/01/2004. (Ref. Mayo de 2011) Disponible en: <http://www.laLeyonline.com.ar/maf/app/documet>

Derecho Tributario. (s/f) (Ref. 3 de octubre de 2011. Disponible en: <http://www.econlink.com.ar/principio-legalidad-derecho-tributario>.

Fallos De La Corte Suprema De Justicia De La Nación. Disponible en: http://www.csjn.gov.ar/cfal/fallos/cfal3/cons_fallos.jsp

Iribarren, P. El delito de asociación ilícita desde una perspectiva constitucional. Septiembre 2010 (Ref. 14 de octubre de 2011) Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

Resoluciones de la Procuración General de la Nación. Disponible en: <http://www.mpf.gov.ar/resoluciones/PGN/2012/PGN-0005-2012-001.pdf>

Soler, O. H. LA LEY 2004-B, 1109. (Ref. Mayo 2011) Disponible en: <http://www.laleyonline.com.ar/maf/app/documet>

Formulario descriptivo del Trabajo Final de Graduación

Este formulario estará completo sólo si se acompaña de la presentación de un resumen en castellano y un abstract en inglés del TFG

El mismo deberá incorporarse a las versiones impresas del TFG, previa aprobación del resumen en castellano por parte de la CAE evaluadora.

Recomendaciones para la generación del "resumen" o "abstract" (inglés)

“Constituye una anticipación condensada del problema que se desarrollará en forma más extensa en el trabajo escrito. Su objetivo es orientar al lector a identificar el contenido básico del texto en forma rápida y a determinar su relevancia. Su extensión varía entre 150/350 palabras. Incluye en forma clara y breve: los objetivos y alcances del estudio, los procedimientos básicos, los contenidos y los resultados. Escrito en un solo párrafo, en tercera persona, contiene únicamente ideas centrales; no tiene citas, abreviaturas, ni referencias bibliográficas. En general el autor debe asegurar que el resumen refleje correctamente el propósito y el contenido, sin incluir información que no esté presente en el cuerpo del escrito.

Debe ser conciso y específico”. Deberá contener seis palabras clave.

Identificación del Autor

Apellido y nombre del autor:	VIGLIONE, Jaime Nolasco
E-mail:	Jaimeviglione1@hotmail.com
Título de grado que obtiene:	Abogado

Identificación del Trabajo Final de Graduación

Título del TFG en español	La Ley Penal Tributaria y Previsional Nº 24.769. Un Análisis de la Asociación Ilícita Fiscal desde la incorporación del Art. 15 inc. c)
Título del TFG en inglés	Criminal Law and Social Security Tax No. 24.769. An Analysis of Racketeering Attorney from the incorporation of article 15 inc. c)
Tipo de TFG (PAP, PIA, IDC)	PIA
Integrantes de la CAE	Dr. José Lago Dr. Fernando Minguez.
Fecha de último coloquio con la CAE	26/06/2012
Versión digital del TFG: contenido y tipo de archivo en el que fue guardado	Resumen y abstract, TFG, formulario descriptivo, en formato PDF.

Autorización de publicación en formato electrónico

Autorizo por la presente, a la Biblioteca de la Universidad Empresarial Siglo 21 a publicar la versión electrónica de mi tesis. (marcar con una cruz lo que corresponda)

Autorización de Publicación electrónica:

- Si, inmediatamente**
- Si, después de 12 meses)**
- No autorizo**

Firma del alumno