

## ASOCIACIÓN ILÍCITA FISCAL

Art. 15, inc. C), Ley 24.769.- 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.

### ANTECEDENTES.

La asociación ilícita fiscal se encuentra normada en el artículo 15 inc. C de la ley penal tributaria (ley 24.769), el cual fue incorporado en el año 2004 por ley 25.874; y que reconoce como antecedente local más próximo al delito de asociación ilícita previsto en el artículo 210 del Código Penal.

El artículo 210 del código penal, se encuentra ubicado dentro del Título VIII, correspondiente a los “Delitos contra el orden público”, y más específicamente en su capítulo II, el cual establece que “Será reprimido con prisión o reclusión de tres a diez años, el que tomare parte en una asociación o banda de tres o más personas destinada a cometer delitos por el solo hecho de ser miembro de la asociación. Para los jefes u organizadores de la asociación el mínimo de la pena será de cinco años de prisión o reclusión”.

Así calificada doctrina y jurisprudencia ha considerado a la asociación ilícita tributaria una mera adaptación de la figura prevista en el artículo 210 del Cód. Penal, señalando que la asociación ilícita es un acto preparatorio destinado a cometer delitos, uno de los delitos que en nuestra legislación no se consuma con un acto de ejecución sino de preparación y que la modificación del art. 15 de la ley 24.769 previó un tipo penal de mayor especificidad que el normado en el art. 210 del Cód. Penal, cuya constatación se conminó con una escala penal más gravosa a supuestos particulares de asociación ilícita<sup>1</sup>.

Esta adaptación, es ciertamente discutida y discutible, tanto desde lo atinente a su necesidad o falta de ella, cuanto en lo relativo a su propia redacción y ubicación sistemática.

---

<sup>1</sup> Causa 7876, “Palacios, Alberto M. y otro s/ Recurso de casación”, fallo del 19/02/07, CNCasación Penal, Sala I.

Es así que tanto la doctrina como la jurisprudencia sobre la figura ha sido profusa. Riquert<sup>2</sup> sostiene que puede observarse que existen al menos dos niveles de discusión en torno a la figura, uno referido a su inserción en el régimen especial y su necesidad; y otro, genérico, derivado de la histórica desarrollada en torno a la figura de la asociación ilícita del artículo 210 del Código Penal, que concierne a la punición misma de las asociaciones ilícitas como tipos autónomos. Comparto esa posición, pero agrego que su redacción final, es un claro ejemplo de mala técnica legislativa y también es objeto insalvable de discusión.

## SANCION LEGISLATIVA.

La ley 25874, sancionada en el año 2004 incorporó la asociación ilícita fiscal a la ley 24769. Eran comienzos de la presidencia del Néstor Kirchner y dicha ley formaba parte del paquete antievasión anunciado por el Poder Ejecutivo de poner “traje a rayas a los evasores”. Lucuy, Administrador federal la AFIP, a los fines de dar sustento a la necesidad del nuevo tipo penal sostuvo que la experiencia en la investigación de delitos de evasión complejos había permitido la detección de verdaderas organizaciones criminales, altamente especializadas, cuyo accionar se dirige a vender en forma indiscriminada el *know – how* para evadir impuestos en gran escala, incorporando muchas veces a su “servicio” los soportes técnicos y materiales para perpetrar las maquinaciones (empresas fantasma, giros ficticios desde instituciones bancarias en paraísos fiscales, usinas de facturas apócrifas, etcétera). (...) Desconocer la existencia de estas organizaciones criminales, minimizar sus alcances y los daños que provocan, y no avizorar la extrema necesidad de combatirlas, de acuerdo con una figura penal que reprima el fraude fiscal organizado, importaría un gravísimo error jurídico y conceptual o “peor aun” un peligroso desconocimiento de la más actual de las realidades. “Con esta figura la penalización estará dirigida a quienes faciliten o brinden el sostén material o ideológico a un universo no determinado de contribuyentes (tantos como quieran adquirir el producto ilícito), en la medida que se verifique la actuación de tres o más personas integrando una organización dedicada a estos fines (...) Continúa diciendo que “No es un combate al asesor, al defensor, al contador certificante del balance del contribuyente, sino que constituye una herramienta destinada a investigar a las organizaciones que tienen por actividad “valgan los ejemplos” crear sociedades de cartón donde colocan en sus directorios a testaferros, por medio de las cuales proveen de facturas falsas a cuantas empresas quieran adquirirlas (a cambio de un precio) para evadir sus impuestos (...) o las que se dedican a constituir sociedades ficticias en paraísos fiscales en

---

<sup>2</sup> RIQUERT, Marcelo A., “Régimen penal tributario y previsional”. Ed. Hammurabi. 2012. p. 241.

las cuales se colocan como accionistas que obtienen “dividendos extraordinarios”, que permiten blanquear dichos fondos en la Argentina y perpetrar delitos de evasión”<sup>3</sup>

Así descripto, no se podría estar más de acuerdo. Era necesario finiquitar las denominadas “usinas” de facturas, empresas cuyo único propósito era – y es – la venta de facturas apócrifas, utilizables para incrementar ilícitamente el crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, y/o incorporarlos como gastos deducibles en el impuesto a las Ganancias<sup>4</sup>. El tema es si esto era posible con la reforma y si esta reforma era necesaria, ¿Acaso existía una laguna de punibilidad? ¿O el nuevo tipo penal en cuestión era absolutamente innecesario? A estos y otros interrogantes trataré de echar luz en más adelante.

Distintas colegiaturas y asociaciones profesionales, manifestaron abiertamente su oposición, ya sea criticando el texto propuesto o, directamente, declarando su innecesariedad como tipo autónomo habida cuenta el vigente en el art. 210 del Cód. Penal.

---

<sup>3</sup> LUCUY, Carlos F., El combate del crimen fiscal organizado, en “Periódico Económico Tributario”, n° 279, ejemplar del 30/06/03, p. 2.

<sup>4</sup> Sobre este verdadero flagelo es muy gráfico el Cdr. Marcos Alberto Sequeira cuando sostiene que es tan grande el problema que deben enfrentar las administraciones tributarias que ha llevado a verdaderos abusos por parte de los Organismos de recaudación, control y verificación. El caso más gráfico lo constituye la base APOC (Base de facturas apócrifas) donde van a parar contribuyentes que efectivamente han demostrado que su único fin es emitir y vender facturas “truchas”; contribuyentes que no han probado tener una capacidad operativa afín a su nivel de facturación; otros que tuvieron problemas con el domicilio fiscal declarado; etc. (...) Empero, el Fisco, cualquiera sea la razón por la cual se haya sido insoportado a la base APOC, es seguro que el IVA Crédito Fiscal y el gasto en el Impuesto a las Ganancias, serán impugnados. También es muy probable, que estos casos lleven a la obligación de pago del Impuesto a las Ganancias por las Salidas No Documentadas. Allí se queja Sequeira, puesto que se invierte la carga de la prueba y obliga a que el adquirente realice todos los esfuerzos por demostrar que las operaciones existen, que cuando él contrató este proveedor no se encontraba incluido en la Base Apoc, etc. Así grafica con un ejemplo en el que una empresa “A” le compra a la empresa “B” cien camiones. La empresa “B” es una fábrica dedicada únicamente a su fabricación. Cuando se realiza la operación, que la empresa “A” paga de conformidad a la ley sobre medios de pagos – ley 25.345, RG 1547, etc. -, la empresa “B” no se encontraba incorporada dentro del padrón APOC. Posteriormente, pasados varios años, cuatro por ejemplo, la empresa “B” es inspeccionada y a raíz de esa verificación es incluida en la Base Apoc, en razón que, de acuerdo a los verificadores la “capacidad de producción” de la misma es incoherente con sus ventas. Esto es, el Fisco opina razonablemente que esta empresa no puede fabricar más de 50 camiones por mes, y constata que sin embargo factura 100 camiones en ese período. Como consecuencia de esta inspección a la empresa “B”, todos los clientes y proveedores de “B” son sometidos a verificación, entre ellos, se abre inspección a la empresa “A”, procediéndose a impugnar esta operación de compra de los 100 camiones. “... ¿Es esto correcto? Para nosotros no lo es. Para nosotros, al igual que Haddad, debe recaer en espaldas del Fisco el hecho de probar que la mentada compra no se hizo. En tal orden, deberá controlar si los camiones entraron al stock, si permanecen en el mismo o si se vendieron (...) Pero poner en la responsabilidad del contribuyente llevar adelante todas estas acreditaciones, es de gran crítica. Otro problema, más grave aún, se da cuando, en el ejemplo traído a colación, el Fisco determina el famoso impuesto a las Ganancias por las Salidas No Documentadas, colocando al adquirente en una situación desesperante (advértase lo que significa la impugnación del CF en el IVA, el Imp. a las Ganancias, y el 35% en concepto de Imp. a las Ganancias “extra”), que carece de toda lógica. (...) “De otro modo, por más leyes “duras” que se sancionen, el flagelo de estas usinas de facturas, de estas empresas fantasmas, seguirá castigando a la Nación y a las provincias”. SEQUEIRA, Marcos Alberto. Régimen penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735. Tomo II. ps. 60 y 61.

De todos modos, esta no fue la única circunstancia que motivó el envío del proyecto y su sanción. También fue determinante la interpretación efectuada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stancanelli”<sup>5</sup>. Allí puso en duda la aplicabilidad de la figura de la asociación ilícita del art. 210 del Código Penal cuando el bien tutelado era el erario público. Dijo la Corte en su considerando 7º: “...se ha perdido de vista el fundamento del tipo penal en cuestión, ya que no se ve claramente en qué medida la supuesta organización para efectuar venta de armas al exterior pueda producir alarma colectiva o temor de la población de ser víctima de delito alguno, pues en todo caso aquellos habrían estado contra el erario público y no contra personas en particular”.

De ahí que autores como Edwards, quizás en una interpretación apresurada o haciendo decir a la corte algo que ésta no ha dicho, entendieron que, “para la Corte nacional resulta atípica aquella asociación ilícita destinada a cometer delitos contra el erario nacional”<sup>6</sup>; por lo que interpretaron no aplicable a los delitos de la Ley Penal Tributaria el art. 210 del Código Penal. En contraposición, autores como Damarco, han calificado de prematura la afirmación que en este fallo la Corte descartara el uso del tipo del art. 210 en materia penal tributaria<sup>7</sup>, o como apresurada por inexistencia de vinculación entre el objeto procesal del caso “Stancanelli” y los delitos del régimen penal tributario, siendo lo más probable que la Corte simplemente quiso decir que no se había probado en el caso la afectación del bien jurídico protegido por el tipo endilgado<sup>8</sup>. Por caso, el magistrado Javier López Biscayart entiende que lo resuelto por el Alto Tribunal, en dicha causa, lo es en el sentido estático del “erario nacional” y no en el sentido dinámico de la Hacienda Pública Nacional que es el bien jurídico tutelado por la ley 24.769.<sup>9</sup>

En definitiva, se interpretó que de la doctrina del fallo precitado surgía que la Corte no entendería aplicable a los delitos tributarios la asociación ilícita del artículo 210 del Cód. Penal; ya que el mismo demanda que el orden público se vea afectado, de lo que deriva que cuando dice “destinada a cometer delitos” no se trata de cualquiera, sino de delitos que puedan afectar el seguro desenvolvimiento pacífico de la vida civil. Así, entiende Ramírez, “no sería aplicable a los delitos de la Ley Penal Tributaria el art. 210 del Cód. Penal, ya que sería difícil imaginar que algún estudio jurídico o contable montado para ofrecer

---

<sup>5</sup> CSJN-Fallos, 324:3959.

<sup>6</sup> Edwards, La nueva agravante y la asociación ilícita en la ley penal tributaria previsional, LL, ejemplar del 18/03/04, ps. 1 y 2.

<sup>7</sup> Damarco, El delito de asociación ilícita tributaria y el agravamiento de penas en la ley 24.769, disponible en [www.aef.org.ar](http://www.aef.org.ar), pto.6.

<sup>8</sup> Cesano, Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario (una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político criminales de la ley 25.874), en portal del Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Derecho Penal Económico “CIIDPE” ([www.ciidpe.com.ar](http://www.ciidpe.com.ar)), área temática 2, “Parte Especial del Derecho Penal Económico”, p. 23, nota 29.

<sup>9</sup> López Biscayart, conferencia dictada en el C.P.C.E.C.A.B.A., el 9 de marzo de marzo de 2004. Citado por Rodríguez, Rubén E., Tratado del Régimen Penal Tributario, Humberto J. Bertazza, Norberto J. Marconi – Directores. La Ley. 2010. Tomo II. p. 337.

asesoramiento tendiente a evadir impuestos afecte el orden público o la tranquilidad de la sociedad, por fuera de los delitos concretos en que se incurra”<sup>10</sup>. De todas maneras al preguntarse si era necesaria la asociación ilícita fiscal, afirma que la hacienda pública ya estaba suficientemente protegida con una correcta aplicación de los tipos existentes y los principios que rigen la autoría y participación criminal, por lo que: “El único efecto real de la nueva reforma es ampliar la lista de delitos, vulnerando de este modo la noción de subsidiariedad y ultima ratio del derecho penal, transformándolo en un simple elemento comunicativo y de prevención general negativa”<sup>11</sup>.

La asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) se pronunció sobre la cuestión y dijo: “Si el objetivo que se persigue es criminalizar a las organizaciones que se dedican a falsificar y comercializar facturas, o adulterar los sistemas informáticos de los controladores fiscales “que son los únicos casos de organizaciones ilícitas identificados por el Poder Ejecutivo como destinatarios de la normativa”, lo adecuado en términos jurídicos y prácticos sería la tipificación penal de tales conductas”<sup>12</sup>.

Así, conforme lo expuesto, la mayor parte de la doctrina entendió que no existían razones dogmáticas que justificaran la modificación del régimen especial; sin embargo, primaron las consideraciones de política criminal basadas en una visión particular – la de Lucuy - de la realidad operativa de aquel.

Tarsitano consideró que: “Es como argumentar: si la figura que quiero aplicar no es admisible por la jurisprudencia, la voy a ajustar creando un delito autónomo, pero igual voy a considerar que se aplica. Y así se engendra un verdaderos centauro penal, mitad asociación ilícita, mitad participación”<sup>13</sup>.

De todos modos, Lucuy, reconocía que si bien la ley 24780 no tenía respuesta autónoma a la situación de conductas disvaliosas de terceros como las que se mencionó, el art. 210 del Cód. Penal pareciera ser la adecuada pero, en este caso, el tratamiento jurisprudencial de este tipo de ilícito y la especialización de la materia de delitos tributarios, aconsejaban el camino finalmente concretado con el nuevo art. 15, brindando como otro dato adicional de

---

<sup>10</sup> Ramírez, Asociación ilícita tributaria ¿No era suficiente el art. 210 bis del Código Penal?, en la revista electrónica “Derecho Penal Online” ([www.derechopenalonline.com.ar](http://www.derechopenalonline.com.ar)), sección “artículos”, subsección “delitos”, pto. 6.

<sup>11</sup> Ramírez, Asociación ilícita tributaria ¿No era suficiente el art. 210 bis del Código Penal?, en la revista electrónica “Derecho Penal Online” ([www.derechopenalonline.com.ar](http://www.derechopenalonline.com.ar)), sección “artículos”, subsección “delitos”, pto. 8.

<sup>12</sup> Pronunciamiento de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales sobre el proyecto de incorporación de la asociación ilícita especial a la ley penal tributaria, ED, Serie Especial “Tributario”, ejemplar del 31/7/03, p. 4.

<sup>13</sup> Tarsitano, Traje a rayas para los evasores de impuestos. A propósito del proyecto de ley sobre asociación ilícita especial en materia tributaria. ED, ejemplar del 31/7/03, p. 3.

la experiencia que no se han registrado condenas que hayan optado por aplicar la figura del Código Penal en concurso con las previstas en la ley especial<sup>14</sup>.

Hoy, sabemos que la reforma en definitiva salió pero el texto final fue sustancialmente modificado haciendo que muchas críticas pierdan sentido, sin embargo el texto sancionado también adolece de muchas deficiencias que merecen cuanto menos, severas observaciones. Valga el dato que tantos fueron los cambios en la figura, que en el proyecto del Poder Ejecutivo se incluía como art. 15 bis de la ley especial, en la Cámara de Diputados pasó a incorporarse como un segundo párrafo del art. 210 bis del Cód. Penal y que en el Senado volvió al Régimen penal tributario como inciso c del artículo 15.

Así, autores como Riquert<sup>15</sup> y De LLano<sup>16</sup> entienden que se trata de más derecho penal simbólico, denominación que pertenece a ese bloque de normas penales dictadas por el legislador e inexorablemente destinadas a no ser aplicadas; que tienen un mero carácter declarativo, toda vez que tienden a mostrar la existencia de un legislador preocupado por la solución de los problemas, transmitiendo mensajes de seguridad a la sociedad; pero que conlleva una contradicción en su propia génesis, toda vez que el mensaje da por solucionado, con el solo dictado de la norma, el problema o cuestión que persiste en el mundo real.

Coincido con Riquert que tal nota puede predicarse de todo el régimen general, cuando se observa que ante cualquier circunstancial necesidad de “caja” sobreabundan las moratorias, las condonaciones, blanqueos, etc. Verdaderas leyes de olvido y perdón de las consecuencias de la ley penal.

No obstante, no puede perderse de vista que el texto vigente no pune la actividad asociativa para posibilitar, facilitar o brindar colaboración al obligado para el ilícito, sino el formar parte de una organización o asociación que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la ley especial. Nótese que el tránsito de la facilitación a la comisión importa el del mero aporte participativo a la concreción de la conducta típica. Esta circunstancia, manifiesta Riquert<sup>17</sup> citando a Pampliega<sup>18</sup> importa una reducción del campo de aplicación de la figura respecto del proyecto del Poder Ejecutivo al definitivamente sancionado. De esta manera, la mayoría de las actividades disvaliosas que se ofrecieron como ejemplo de la necesidad de la reforma (usinas de facturas apócrifas, armado de sociedades fantasmas en paraísos fiscales, etcétera), debieran a todo evento, por la pluralidad de agentes, aprehenderse por la previsión del inc. b) del mismo art. 15, o

---

<sup>14</sup> Lucuy, El combate del crimen fiscal organizado, en “Periódico Económico Tributario”, n° 279, ejemplar del 30/6/03. p. 2.

<sup>15</sup> Riquert, Régimen penal tributario y previsional. Ley 24.769. Ed. Hamurabi. 2012. p. 249.

<sup>16</sup> De Llano, El delito de asociación destinada a cometer ilícitos tributarios, LL, ejemplar del 23/3/04, p. 1.

<sup>17</sup> Riquert, Régimen penal tributario y previsional. Ley 24.769. Ed. Hamurabi. 2012. p. 249.

<sup>18</sup> Pampliega, Asociación ilícita para delitos tributarios; un remedio legislativo, ED, ejemplar del 27/2/04, p.8. Citado por Riquert, Régimen penal tributario y previsional. Ley 24769. Ed. Hamurabi. 2012. p. 249

llegado el caso, en el tipo básico del art. 210 del Cód. Penal si se diera una asociación de tales características.

## BIEN JURÍDICO PROTEGIDO DE LA ASOCIACIÓN ILÍCITA Y DE LA ASOCIACIÓN ILÍCITA FISCAL.

Aquí la discusión no es para nada menor. Existe doctrina y jurisprudencia que asiste razón tanto a una como a las otras teorías. Por lo pronto, los vaivenes que significaron su diferente ubicación sistemática en el proyecto del Poder Ejecutivo, en la Cámara de Diputados de la Nación y en el Senado, llevaron a Falcone y Capparelli a decir que estos vaivenes “reflejan la liviandad cuanto no la prescindencia absoluta por orientar el tipo penal y graduar la pena en función del bien jurídico tutelado”<sup>19</sup>.

El bien jurídico tutelado por el art. 210 del Cód. Penal es el “orden público” (entendido como tranquilidad pública o situación subjetiva de sosiego de los integrantes de la sociedad).

Fontán Balestra afirma que el bien jurídico protegido es “...el orden público, que es el estado de paz y tranquilidad que resulta del hecho de que los individuos y las personas colectivas ajusten su actividad a las normas que rigen para la convivencia social...”<sup>20</sup>.

Núñez, por su parte, prefiere la noción de “tranquilidad pública” y no la de “orden público”, toda vez que con la misma se elimina la idea de resguardo de un estado legal o normativo, que no es lo que la figura penal protege. De lo que se trata es de una situación subjetiva; es decir, se reprimen hechos cuya criminalidad no reside en la lesión efectiva de situaciones, cosas o personas, sino en la repercusión que los hechos tienen en el espíritu público, produciendo alarma y temor. Así, la asociación ilícita afecta la tranquilidad pública por la inquietud que produce la existencia de asociaciones cuyo objetivo es la comisión de delitos<sup>21</sup>

Ahora bien, como se expusiera ut supra, la Corte Suprema de Justicia de la Nación puso en duda la aplicabilidad de la figura de asociación ilícita del art. 210 del Cód. Penal cuando el bien tutelado era el erario público. La Corte in re “Néstor Edgardo Stancanelli y otro”

---

<sup>19</sup> Falcone – Capparelli, “La reforma del art. 15 de la ley 24769”, en temas de derecho penal argentino, Juan A. Ferrara (dir.) – Alexis L. Simaz (coord.), ed. 2006, p. 1015, citado por Riquert, Régimen penal tributario y previsional. Ley 24769. Ed. Hamurabi. 2012. p. 246.

<sup>20</sup> Fontán Balestram Carlos, Tratado de derecho penal, t. VI, Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 1994, ps. 449 y ss.

<sup>21</sup> Núñez, Ricardo, Tratado de derecho penal, t. VI, Lerner, Buenos Aires, 1971, ps. 173 y ss.

Fallos 324:3952) expresó: “La consideración acerca de la existencia del acuerdo de voluntades explícito o implícito que caracteriza a la figura de la asociación ilícita perdió de vista el fundamento de dicho tipo penal, si 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”.

Sin embargo, a poco de sancionada la asociación ilícita fiscal, la Cámara Nacional en lo Penal Económico, sala B, in re “Real de Azua, Enrique C. s/rec. De Casación”, de fecha 21/12/2006, aplicó el artículo 210 a una asociación ilícita fiscal:

“...en lo atinente al agravio relativo a la falta de puesta en peligro del bien jurídico protegido por el delito de asociación ilícita, corresponde indicar que la afectación al bien jurídico “orden público” se produce y justifica por la sola existencia de una asociación de personas destinadas a cometer delitos.

En ese orden de cosas, la mera existencia de la empresa criminal pone en crisis las expectativas sociales sobre el acatamiento del derecho, y se constituye en un factor determinante para la tranquilidad pública – entendida ésta como confianza de la sociedad en el respeto que han de generar las normas jurídico-penales – se vea afectada. Es así como la comprobada existencia de una organización que reúna los requisitos del art. 210 Cód. Penal es suficiente para generar esa conmoción que a través de esa precisa norma se busca evitar, afectando la sensación de sosiego de las personas que integran el cuerpo social, nacida de la confianza de que pueden vivir en una atmósfera de paz social.

Y en nada empece a lo expuesto la naturaleza económica de los delitos que abarcan – en la presente causa – el objeto de la asociación ilícita investigada, pues lo cierto es que ni la figura penal en cuestión establece distinción alguna sobre el particular – lo que torna de aplicación el adagio “ubi lex non distinguit nec non distinguere debemus”- ni tampoco de una objetiva y racional interpretación de los alcances del tipo penal en cuestión podría extraerse esa conclusión. Así, no parece razonable sostener que la sociedad no habrá de conmoverse, afectándose la tranquilidad pública, en casos análogos a los que se investigan en la presente causa, en lo que se evidencie una empresa criminal cuyo objetivo último es lograr la comisión de múltiples e indeterminados delitos tributarios. Muy por el contrario, somos de la opinión que la existencia de una asociación de las características de la que se investiga en estas actuaciones, por el peligro que implica para la preservación del orden social legalmente establecido, posee virtualidad suficiente para afectar el orden público y la paz social.

Una interpretación contraria a la que proponemos no sólo desvirtuaría el expreso texto legal, sino que asimismo comportaría una grosera e indisimulable desatención de las exigencias sociales, que sin lugar a dudas ubican a los delitos de naturaleza tributaria dentro

de aquellos que podrían ser calificados como de singular gravedad. Esta conclusión se encuentra claramente avalada al examinarse las penalidades con las que se conminan los delitos tributarios – elemento claramente demostrativo del alto contenido disvalioso que la sociedad asigna a este tipo de conductas -, y se refuerza asimismo al advertirse la creación de un fuero judicial especializado para la investigación de esta clase de infracciones.

Por lo demás, no podemos dejar de señalar que la reciente sanción de la ley 25.874 – que incorporó en la ley tributaria la figura de asociación ilícita tributaria, la que ahora se encuentra conminada con penas más severas que las previstas en el art. 210 Cód. Penal – es también claramente demostrativa del criterio expuesto.

Todo lo manifestado, en nuestro juicio, demuestra asimismo la aptitud lesiva para el bien jurídico penalmente tutelado que exhiben conductas como la investigada, extremo que en definitiva nos conduce a descartar el punto de agravio en tratamiento”.

A mayor confusión, la inserción de la figura en el Título IV, “Disposiciones generales”, poco colabora para arrojar luz al respecto. La asistematicidad de introducir un tipo penal autónomo en un mismo artículo junto a dos calificantes genéricos y la norma en su integridad nos hablan de la carencia de toda justificación metodológica para la ubicación de la incorporación del tipo.

Así autores como Catania entienden que hubiera correspondido la incorporación mediante un artículo separado. Y entiende que, si la voluntad del legislador fue no insertarlo en alguno de los tres títulos anteriores, ello se debió a que no se vincula con el bien jurídico considerado en éstos y, en consecuencia debió haber sido llevada al Código Penal como una singular modalidad de asociación ilícita, siendo por ello lo protegido el “orden” o la “tranquilidad” públicos<sup>22</sup>, o bien su ubicación significa que tuvo en cuenta a todos los bienes protegidos por el régimen especial a la vez o, que no tiene ninguno.

En este sentido, Osvaldo Soler coincide con López Biscayart en orden a la inexistencia de bien jurídico tutelado, derivando de ello la inconstitucionalidad de la norma<sup>23</sup>.

Entiendo que esto no lleva necesariamente a la carencia de un bien jurídico a tutelar, sino que tal circunstancia puede develar que estamos frente a una situación que importa la configuración de una construcción de mayor complejidad.

Algunos autores entienden que al igual que todo el régimen especial, el bien jurídico tutelado es la hacienda pública, concepto que estiman comprensivo tanto del proceso

---

<sup>22</sup> Catania, Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24769, ed. 2005, p. 222 y 223.

<sup>23</sup> Soler, O., La asociación ilícita como delito autónomo en materia tributaria, LL, ejemplar del 2/2/04, p. 2.

ingreso/gasto publico nacional, como de parte de los recursos de la seguridad social<sup>24</sup>. En la misma dirección se encuentra Pampliega cuando dice que la existencia de una asociación cuyo fin es cometer habitualmente delitos tributarios, no parece que quiebre con preeminencia el orden público, sino que se afecta con mayor intensidad el bien protegido por la Ley Penal Tributaria, por medio de la generación de peligro. Difiere en que el bien jurídico tutelado por el régimen especial es el patrimonio del Fisco<sup>25</sup>.

Cappannari y Prado, por su parte, se oponen y descartan que sea la hacienda pública el bien jurídico protegido. En su opinión, invocando coincidencia con Catania, aquél es el orden público, aun cuando los fines delictivos tenidos en mira sean afectaciones de la hacienda pública. Basando su postura en la ubicación sistemática del tipo, en el Título IV de la ley, absolutamente desvinculado de los bien jurídicos objeto de lesión por las restantes figuras delictivas abarcadas en los tres primeros<sup>26</sup>

Riquert, con quien coincido, entiende que el bien jurídico protegido presenta una configuración compleja; en el que no puede dejarse directamente de lado que protege el tipo básico (el orden público) sin que importe, en definitiva, que la asociación ilícita fiscal esté por evidentemente mala técnica legislativa inserta en un régimen especial que protege la “hacienda pública” y “los recursos de la seguridad social”. Estos, afirma, también operan como un bien objeto de protección atendiendo al singular interés ilícito asociativo<sup>27</sup>.

En el mismo sentido Robiglio, considera como bien jurídico protegido inmediato el del régimen especial y como mediato el orden público<sup>28</sup>, y Cesano, para quien es primordialmente la hacienda pública y podría afectarse la tranquilidad pública<sup>29</sup>. De esta manera lo protegido por la asociación ilícita tributaria no es en forma exclusiva la tranquilidad u orden público, sino que por su inserción lo protegido es primordialmente el bien de régimen especial, pero al ser pluriofensivo, el orden público es también considerado, al menos, por vía indirecta.

---

<sup>24</sup> Ramírez, Asociación ilícita tributaria ¿No era suficiente el art. 210 bis del Código Penal?, en la revista electrónica Derecho Penal Online” ([www.derechopenalonline.com.ar](http://www.derechopenalonline.com.ar)), sección “artículos”, subsección “delitos”, pto. 7.

<sup>25</sup> Pampliega, Asociación ilícita para delitos tributarios; un remedio legislativo, ED, ejemplar del 27/2/04, p. 8.

<sup>26</sup> Cappannari – Prado, Asociación ilícita, en “Revista de Derecho Penal Económico”, n° 2007-1, “Derecho penal tributario – I”, secc. Jurisprudencia anotada, ps. 411 y 412.

<sup>27</sup> Riquert, Marcelo A., Régimen penal tributario y previsional, Ley 24.769. Ed. Hamurabi. 2012, p. 256.

<sup>28</sup> Robiglio, Algunas reflexiones acerca de la asociación ilícita en relación a los delitos tributarios y el dolo, disponible en el sitio de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, [www.aaef.org.ar](http://www.aaef.org.ar), pt. 3.4.

<sup>29</sup> Cesano, Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario (una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político criminales de la ley 25.874), en portal del Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Derecho Penal Económico “CIIDPE” ([www.ciidpe.com.ar](http://www.ciidpe.com.ar)), área temática 2, “Parte Especial del Derecho Penal Económico”, p. 25.

## TIPO OBJETIVO.

Si bien cuando se fundamentó la iniciativa legislativa se aludió a la creación del tipo como una necesidad para combatir las llamadas “usinas de facturas apócrifas”, la sola lectura de la figura demuestra que el tipo que definitivamente viera luz no las menciona siquiera y dada su redacción, el trabajo comparativo entre la asociación ilícita y la específica fiscal se hace a todas luces necesario.

La figura básica de la asociación ilícita está compuesta por tres elementos principales:

- 1- La acción de formar parte o conformar una asociación criminal.
- 2- Un número mínimo de autores.
- 3- Un fin delictivo.

La generalidad de la doctrina considera que es un delito autónomo, cuya consumación se produce por sí misma, es decir por el solo hecho de ser el sujeto voluntariamente miembro de la asociación. Así es considerado por mayoría de los autores como un delito de peligro, que se consuma a partir del acuerdo de delinquir organizadamente.

En síntesis, la acción típica de la nueva figura es la de tomar parte en la asociación, que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos del tipificados en la ley penal tributaria.

Previo a tratar los problemas de la inserción de la palabra habitualidad, es importante resaltar que la mayoría de los delitos del régimen penal tributario son especiales propios, por lo que si la asociación no está integrada por “obligados”, la disposición restringiría su alcance a las figuras del título 3º, “Delitos fiscales comunes” y, eventualmente, la obtención fraudulenta de beneficios fiscales. Esto así, no se requiere que todos los integrantes de la asociación debieran revestir el carácter de obligados, pudiendo bastar con que revista tal calidad alguno o varios de los asociados. De esa manera, no cabría constituir asociaciones destinadas a cometer delitos indeterminados de naturaleza fiscal tributaria en tanto el autor sea un tercero ajeno a la organización.

Respecto a la habitualidad, Creus, sostenía que la permanencia en la convergencia de voluntades es lo que distingue a la asociación ilícita de la participación, pues en esta la convergencia es transitoria y referida a uno o más hechos específicos<sup>30</sup>. Ahora bien, permanencia no quiere decir habitualidad, y es aquí donde se da un tema de difícil interpretación, ya que si la norma sanciona al individuo por mera adhesión activa a una voluntad colectiva, resulta difícil insertar la idea de habitualidad.

---

<sup>30</sup> Citado por Riquert, Marcelo A. Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769. Ed. Hammurabi. 2012. P. 262.

La corte en Stancanelli ha señalado que la asociación ilícita no requiere la existencia de otros delitos consumados ni principio de ejecución agregando que cuando se trata de la imputación de maniobras delictivas que habrían sido concretamente realizadas debe distinguirse la mencionada figura del acuerdo criminal, ya que aquella requiere un elemento de permanencia ausente en este último, que puede tener por finalidad la comisión de varios delitos, pero es esencialmente transitorio<sup>31</sup>.

Ahora, como relacionamos lo antedicho con el requisito de habitualidad puesto que al caracterizar a la asociación u organización con la circunstancia de la habitualidad, se exige la comprobación inequívoca de la actividad ilícita evasiva, ya sea mediante la existencia de condenas anteriores por ese delito o por la presencia de un concurso material de las infracciones punibles<sup>32</sup>. Cesano sostiene que la habitualidad no es permanencia sino repetición de comisión de los hechos que debe ser probada por la parte acusadora<sup>33</sup>. Desde ya que cualquiera de los dos criterios que sigamos, difícilmente puedan compatibilizarse con las notas típicas particulares de la asociación ilícita del artículo 210 del Código Penal.

Para Aguirre Mosquera, esto es problemático no sólo por la ambigüedad propia del término (que queda librado al criterio del juez, afectando así la garantía de certeza), sino porque el mismo se aparta de la pacífica doctrina que había calificado a la asociación ilícita del art. 210 del Código Penal como de carácter “permanente” entendiendo que la permanencia en la convergencia de voluntades era lo que distinguía la asociación ilícita de la simple participación (o convergencia transitoria). Sostiene que habitualidad, que implica repetición en la comisión de hechos, no es lo mismo que permanencia (elemento constitutivo de la estructura de la organización, su estabilidad), ya que claramente podría haber permanencia sin habitualidad. Finalmente, es de la tesis de que cabe exigir como condición para acreditar la habitualidad: o que exista condena anterior por hechos similares o que se trate directamente de un caso donde concurran materialmente varios hechos. En definitiva, sostiene deberá probarse la reiteración de hechos del agente para enrostrarle habitualidad<sup>34</sup>.

Spinka, en cambio, comparte la idea de que habitualidad se relaciona con permanencia. La exigencia “es similar a la del art. 277, inc. 3°, letra c, esto es, con continuación, lo que no hace más que denotar la exigencia de que la asociación, para ser tal, presente cierta nota de permanencia, como se admite en el art. 210”<sup>35</sup>. Catania señala que si la asociación tiene el

---

<sup>31</sup> Cf, cauda “Stancanelli, fallo del 20/11/01, p. 12, consid. 5° de la mayoría.

<sup>32</sup> Brond, Asociación ilícita tributaria y “ultima ratio”. Un análisis del art. 15, inc. c) de la ley 24.769 desde el marco teórico de la Escuela de Frankfurt, disponible en [www.astrea.com.ar](http://www.astrea.com.ar), p. 16.

<sup>33</sup> Cesano, Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario (una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político criminales de la ley 25.874), en portal del Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Derecho Penal Económico “CIIDPE” ([www.ciidpe.com.ar](http://www.ciidpe.com.ar)), área temática 2, “Parte Especial del Derecho Penal Económico”, ps. 29 y 30.

<sup>34</sup> Aguirre Mosquera, J. Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba. Villegas Ninci, Director; Aguirre Mosquera, Cagnolo, Landin, Villegas; co- autorías. La ley. 2013. P. 616.

<sup>35</sup> Spinka, Derecho penal tributario y previsional, ed. 2007, p. 365.

propósito de cometer numerosos delitos y, por eso, permanece como tal en el tiempo, éste es el contexto en que debe incardinarse la referencia “habitualmente”, en cuanto con ella “señala los elementos que deben caracterizar al propósito: la continuidad (en el tiempo) y la reiteración o repetición de actos (delictivos, como propósito)”. Es que la otra tesis olvida que estamos frente a un delito que no requiere “ni siquiera el comienzo de ejecución de alguno de aquellos delitos”<sup>36</sup>.

En lo relativo a la organización, no se trata de una especial estructura de la asociación, sino de la mínima cohesión requerida por el grupo – tres personas como mínimo -, en orden a la consecución de los fines delictivos comunes indeterminados. Esta indeterminación la distingue de la mera participación (colaboración accesoria) en uno o varios hechos determinados. A su vez, esta indeterminación debe estar ceñida al espectro típico de la propia ley especial. Claro ésta que no se comprenderán en esta figura, los ilícitos fiscales de la Ley de procedimiento Tributario 11.683.

Respecto al formar parte de una organización o asociación, no hay mucho para discutir al respecto, se sale de la discusión de si “asociación o banda” resultaban ser sinónimos. De todos modos, la ley utiliza dos giros lingüísticos: organización y asociación; tal circunstancia exige al intérprete de la ley penal intentar distinguirlas.

Desde una perspectiva de análisis semántico, sostiene Cesano que ambas expresiones ofrecen un matiz diferencial que está dado en que, lo que caracteriza a la organización es la existencia de medios adecuados que funcionan para alcanzar un fin determinado; más allá del puro interés asociativo y la pluralidad de personas a la que alude el otro concepto. Dichos medios confluyen en la formación de una especial estructura objetiva, con una fuerte organización interna; aspecto que no está presente en la simple asociación, en donde basta la cohesión requerida por el grupo, en orden a la consecución de los fines delictivos comunes. Pese a esta diferencia, existe consenso respecto a que, ambas formas típicas tienen en común su lejanía de lo puramente esporádico. En otras palabras, el acuerdo asociativo, sea ya que se constituya en derredor de una organización o una mera asociación, debe ser duradero y no meramente transitorio<sup>37</sup>. Empero, para Spinka, no es compatible la idea según la cual la asociación y organización no serían sinónimos, porque la diferencia residiría en que la primera sería una agrupación que en sus orígenes es lícita y luego deviene ilícita, mientras en la segunda la ilicitud sería ex ante<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup> Catania, Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769, ed. 2005, ps. 225 y 226.

<sup>37</sup> Cesano, Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario, Ed. Mediterránea, 2006. P. 74 y ss.

<sup>38</sup> Spinka, Derecho penal tributario y previsional, ed. 2007, p. 360 y ss.

## TIPO SUBJETIVO.

El tipo subjetivo es doloso, específicamente se requiere dolo directo, quedando por ende despenalizadas las conductas desplegadas a título de dolo indirecto, dolo eventual y culpa. Nótese que el artículo reza “a sabiendas”, lo que presupone la forma más grave de culpabilidad de nuestro régimen legal. En este sentido Spinka sostiene que “...el obrar a sabiendas constituye un elemento subjetivo del tipo penal que excluye su imputación a título de dolo eventual”<sup>39</sup>.

Con mayor detalle, el dolo solicitado por el art. 15, inc. c) requiere el conocimiento de integrar una asociación u organización de tres o más personas, de que esa organización o asociación comete delitos tributarios, de que lo hace habitualmente, y la voluntad de realizar algún aporte a esa asociación u organización.

## CONSUMACIÓN Y TENTATIVA.

El delito de asociación ilícita previsto en el art. 15, inc. c), de la ley 24.769, es de pura conducta, esto es, es un delito formal o de peligro abstracto, que se tipifica por la actividad preparatoria de conductas de reproche. Se trata de un delito permanente, por cuanto su consumación no se traduce en un acto ilícito sino en un verdadero estado consumativo; estado que se inicia con el hecho de formar parte de la asociación u organización<sup>40</sup>. Asimismo, por tratarse de un delito permanente, cuya vigencia temporal abarca el lapso de existencia de la asociación respecto de cada miembro en particular, la permanencia rige para cada autor separadamente por el tiempo que siga perteneciendo a la asociación, cesando la acción para cada uno en el momento en que deja de ser miembro, aunque la corporación siga existiendo con otros componentes. De esta afirmación pueden extraerse dos conclusiones: Por un lado que no posible la tentativa, como ocurre con todos los delitos de peligro; y además, en orden a la prescripción de la acción y en atención a lo preceptuado por el artículo 63 del Código Penal, el curso de la misma, por tratarse de un delito permanente, comenzará a computarse desde el momento en que cesó de cometerse; situación que se verifica con la disolución de la asociación, sea por arresto de sus integrantes o por la reducción de la cantidad de miembros<sup>41</sup>. Para López Biscayart, teniendo en cuenta el destino de la organización y el carácter de habitual que al mismo se exige, a diferencia de lo que ocurre con el art. 210 del Código Penal, parecería que la consumación se daría solamente a partir del momento en que se pueda afirmar que la finalidad de

---

<sup>39</sup> Spinka, Derecho penal tributario y previsional, ed. 2007, p. 361.

<sup>40</sup> Catania, Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769, ed. 2005, ps. 223, 226 y 227..

<sup>41</sup> Cesano, Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario, Ed. Mediterránea, 2006. P. 83.

cometer delitos fiscales es habitual. Pero esto así sólo cabe predicarlo con relación al grupo fundacional, porque distinto es el supuesto de quienes se integran a una asociación ilícita ya conformada. 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”. Con respecto a la tentativa, también este autor opina que estamos ante un delito de peligro abstracto, incompatible con el concepto de tentativa<sup>42</sup>.

## CONCURSO DE DELITOS.

Como se trata de un caso de tipificación autónoma de acto preparatorio, uno de los problemas tradicionales de interpretación se presenta en materia de regla concursal entre el tipo de asociación ilícita y la conducta posteriormente desplegada por los “asociados”.

Si la expresión “habitualidad” exige, en el caso de la asociación ilícita tributaria, la verificación de algún hecho tipificado en los Títulos I, II y III de esta misma ley, es posible sostener que la conducta de formar parte en la organización o asociación cuya existencia depende de la acreditación de delitos captados en la propia ley penal consume y desplaza a las otras figuras. De lo contrario, la aplicación de los distintos tipos, bajo la forma de un concurso material, podría llevar a vulnerar la garantía constitucional de non bis in idem<sup>43</sup>. De todos modos, para los autores que opinan que, pese al término mencionado (habitualidad), el delito se consume por el solo hecho de formar parte de esta organización delictiva, el inc. c) del art. 15 de la ley 24.769 no necesariamente tiene que concurrir con otros tipos penales de esta misma ley<sup>44</sup>.

Podemos identificar entre las posiciones contrapuestas que se verifican que existen quienes sostienen que la concurrencia es material (la mayoría, que afirma estamos frente a hechos independientes) y quienes estiman que ella es ideal. Una tercera opción, muy minoritaria, es la de los que entienden que la concursabilidad que habría es la aparente.

Creus considera que se da un concurso real entre el delito de asociación ilícita y los que se cometen en cumplimiento del objetivo de aquélla, ya que la autonomía implica dos cosas: que no media subsidiariedad alguna; y que cada uno de los miembros de la asociación responde por los delitos en que haya intervenido, pero no por los que, cometidos en

---

<sup>42</sup> López Biscayart, J., Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas, Ed. Rubinzal Culzoni, 2005. p. 169.

<sup>43</sup> Cesano, Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario, Ed. Mediterránea, 2006. p. 115.

<sup>44</sup> Sequeira, M, Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de ley 26.735. Ed. La Ley. 2012. p. 72.

cumplimiento de los objetivos de la asociación, no hayan recibido su participación en cualquier nivel<sup>45</sup>.

En el mismo sentido, refiriéndose a la ley especial, Catania dice: “cuando algún miembro de la asociación o de la organización comete alguno de los delitos previstos por la ley 24.769, éste concurre materialmente con el de la asociación ilícita. La aplicación de una solución basada en el concurso aparente, en el cual la comisión del delito desplazaría al acto preparatorio, rechaza el carácter autónomo del delito y tergiversa el fundamento de la punición de estos delitos que se encuentra en el de formar parte de la asociación y no en la participación posterior en el otro ilícito, el cual, debe reiterarse, podría no suceder nunca”<sup>46</sup>.

Los que sostienen la concurrencia ideal se basan en que es natural derivación de la prohibición de doble valoración del hecho, así fundamentan el razonamiento tres premisas: a) que la asociación ilícita y los delitos cometidos por ella en cumplimiento de su objeto no constituyen hechos independientes, sino una única conducta; b) que el contenido del injusto de dicha conducta no puede ser abarcado por un solo precepto legal, sino que sobre el hecho concurre más de un tipo legal; c) que entre los tipos concurrentes existen puntos de contacto, o sea que comparten elementos. De esta manera sostienen que resulta difícil sostener que el que toma parte en una asociación “con el propósito de delinquir” y luego delinque haciendo realidad el objetivo propuesto, realiza hechos independientes, toda vez que ambas etapas constituyen una pluralidad de movimientos voluntarios ligados por una decisión común que les da un sentido final<sup>47</sup>.

## PENA.

Este es otro de los aspectos que más críticas ha suscitado en la nueva figura. Incluso provocando la tacha de inconstitucionalidad en el fallo “Chen Qibin s/ Alteración dolosa de registros”. Es que lejos de imitar la escala penal del tipo básico del art. 210 del Código penal, se conmina con un mínimo de pena en abstracto de tres años y seis meses de prisión y con un máximo de diez años. Si resultare ser el jefe u organizador, la pena se elevará a cinco años de prisión.

Es así que la figura del art. 210 reprimida con solo tres años de prisión o reclusión, permite en ocasiones la procedencia de una condena de ejecución condicional, o la suspensión de juicio a prueba y hasta admite la posibilidad de excarcelación. En discordancia el mínimo penal establecido en la asociación ilícita fiscal tiene como consecuencias hacer imposible la

---

<sup>45</sup> Creus, Derecho Penal. Parte especial, 3° ed., 1991, t. 2, p. 112.

<sup>46</sup> Catania, Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769, ed. 2005, p. 227.

<sup>47</sup> Gallo, Asociación ilícita y concurso de delitos, ed. 2003, p. 39.

excarcelación, exención de prisión, condena de ejecución condicional (art. 26 Cód. Penal) y la suspensión del proceso a prueba (art. 76 bis del Cód. Penal).

La falta de proporcionalidad resulta evidente si se compara la norma especial con la general y se verifica que, encontrarán más severa respuesta quienes acuerden producir evasiones tributarias que quienes concierten matar, mutilar o violar otros seres humanos. Así es que contrastada la proporcionalidad de la escala penal prevista para la asociación ilícita tributaria, con el bien jurídico que protege, se puede decir que es potencialmente lesiva del principio de razonabilidad, que surge de los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional. Dado que son incompatibles con la Constitución las penas crueles o que consistan en mortificaciones mayores que aquellas que su naturaleza impone (art. 18 CN), y las que expresan una falta de correspondencia tan inconciliable entre el bien jurídico lesionado por el delito y la intensidad o extensión de la privación de bienes jurídicos del delincuente como consecuencia de la comisión de aquél, que resulta repugnante a la protección de la dignidad de la persona humana, centro sobre el que gira la organización de los derechos fundamentales de nuestro orden constitucional<sup>48</sup>.

A ello se suma que, con la citada escala penal, podría ser más grave la sanción para el grupo que participa de la evasión que para el propio autor de la misma (si él no fuese parte de la asociación ilícita). Dado que ni siquiera dentro de la ley 24.769 la escala abstracta aparece proporcional. La asociación ilícita tributaria ha quedado equiparada en su mínimo a las figuras de evasión tributaria y previsional agravadas y el aprovechamiento indebido de beneficios fiscal (art. 2º, 3º y 8º), a los que además supera en el máximo (que es de diez años, mientras que para los antes mencionados es de nueve). Nótese entonces que el acto preparatorio en incriminación autónoma tiene penas más severas que las más graves de los tipos de daño o resultado.

Es así que la desproporción e irracionalidad resulta a todas luces evidente y no puede soslayarse que esta utilización de la más elemental prevención general negativa como herramienta de política criminal, probadamente ineficaz, lleva por carga la posibilidad cierta de generar una considerable cantidad de casos en que la magnitud de penal en expectativa traduzca en verdaderos “anticipos” de condena por vía de encierro preventivo en investigaciones complejas, de variados matices interpretativos en las normas interdisciplinarias en juego, y por lo tanto muchas veces de resultado incierto.

De todos modos, la prisión preventiva debe interpretarse de modo restringido. La necesidad de privación de la libertad debe manifestarse en grado de imprescindibilidad: no debe haber otro modo para asegurar el desarrollo o el fruto del proceso que privar de libertad.

---

<sup>48</sup> Chiara Diaz – Folco, Estado de Derecho y Sistema Penal. Ley penal tributaria y previsional 24769 y 26735. Ed. La Ley. 2013. ps. 169 y 170.

Es así que debido a las graves consecuencias procesales que se advierten, debe tenerse presente que el imperativo de justificar adecuadamente la verificación de los elementos típicos ha sido recordado por la Corte Suprema de Justicia en el fallo Stancanelli al decir que es descalificable por arbitraria la sentencia que confirmó el procesamiento y prisión preventiva de una persona como organizadora de una asociación ilícita sin analizar, aun con la provisionalidad de una resolución del tipo de la dictada, la consideración fundada acerca de la existencia de un acuerdo de voluntades explícito o implícito que caracteriza a la figura, ni explicitar claramente cuáles habrían sido los delitos que la supuesta organización habría encarado, pues ello afecta la garantía del debido proceso.

Más allá de esto, como se adelantara, un fallo del Juzgado Nacional en lo Penal Tributario n° 1, a cargo del Dr. López Biscayart, caratulado “Chen Qibin s/ Alteración dolosa de registros” del 2 de septiembre de 2005 en causa 358/04 (int. 124), declaró la inconstitucionalidad de la figura. En el caso lo investigado era la posible existencia de un grupo compuesto por más de tres personas quienes, organizadamente, ofrecerían a sus clientes diversas alternativas técnicas con el objeto de alterar – o evitar que la AFIP pudiera leer – las memorias fiscales de los controladores fiscales, a los efectos de evadir el pago de los tributos. El encuadre legal provisorio fijado por el fiscal era una presunta infracción a los artículos 1°, 12 y 15, inc. c) de la ley 24.769. Ante la solicitud de excarcelación, avanza sobre la tacha de inconstitucionalidad del art. 15 inc. c) de la ley 24769 por cuanto la penalidad que abstractamente prevé es irrazonable y arbitraria, constituyéndose en pena cruel y anticipada, entrando en repugnante contracción con lo previsto por el art. 18 de la Constitución Nacional y con el principio de razonabilidad que deriva del art. 28 de la misma Carta Fundamental (consid. 27). Finalmente, luego de calificar los hechos investigados como probables infracciones a los arts. 210, párr. 1° del Cód. Penal, y 1° de la ley 24.769 (arts. 44 y 55, Cód. Penal), concedió finalmente la exención de prisión solicitada bajo una caución real de cien mil pesos.

Sin llegar a la tacha de inconstitucionalidad, en la causa “López Adrian Félix s/ Recurso de Casación”, la Cámara Nacional de Casación Penal, sala IV señaló que “Contra la denegatoria de la concesión del beneficio de la excarcelación, dictada respecto de una persona procesada por el delito de asociación ilícita tributaria (art. 15, inc. c), ley 24.769), el tribunal señaló que la gravedad del delito y la eventual severidad de la pena son factores que deben tenerse en cuenta para evaluar la posibilidad de que el imputado intente fugarse. Empero, tales extremos – por si solos – no pueden constituir fundamento suficiente para motivar la denegatoria de excarcelación, sino que tal presunción debe analizarse a la luz de otras pruebas que demuestren que la libertad de aquél frustrará los fines del proceso, pues no es posible hacer una interpretación iuris et de iure en contra de la Constitución”<sup>49</sup>

---

<sup>49</sup> CNCas. Penal, Sala IV, 31/05/07, causa 7530, extracto tomado de “Revista de Derecho Penal Económico”, n° 2008-1, “Derecho penal tributario – II”, p. 445, sección jurisprudencia, sum. 8..

## AGRAVANTE.

Inspirada en el agravante previsto para el delito de asociación ilícita básica (art. 210 Cód. Penal) la última parte del artículo 15 inc. c) de la ley 24769 eleva para el jefe u organizador, la pena mínima a cinco años de prisión.

Por “jefe” se entiende quien comanda o dirige la asociación, cualquiera que sea el grado de participación en el ejercicio del mando, es el que ejerce la máxima autoridad de la organización. Cabe la posibilidad, que exista más de uno. Por “organizador” se entiende aquel que ha intervenido en las tareas de organización, establecimiento o constitución de la sociedad criminal, es quien acomete los programas o planes de acción, fines y medios de la empresa delictiva, recluta a los miembros y distribuye entre ellos las tareas y los roles. Finalmente, en caso de que un sujeto reúna la doble calidad de jefe y organizador no multiplica la agravante.

El fundamento se ha dicho es que tienen una mayor responsabilidad en la faz directriz. Ya que quien manda u organiza una sociedad criminal está incurso en una conducta más reprochable que la de los miembros que obedecen sus designios. Axiológicamente, tiene un mayor contenido de injusto<sup>50</sup>.

## ALGUNAS REFLEXIONES FINALES.

Parecería que la Asociación ilícita fiscal, así como ha sido legislada, es otro capítulo más de la hasta ahora inevitable expansión del derecho penal moderno, y con notas propias de derecho penal simbólico. Así ha señalado Spinka, al sostener que se inscribe en un proceso legislativo marcado por su irracionalidad y falta de proporcionalidad en los mínimos y en los máximos de las penas, con reformas a las que siguen otras posteriores, mientras que el objetivo de luchar contra la evasión y lograr el equilibrio fiscal ha mostrado fracaso tras fracaso<sup>51</sup>.

Han quedado en evidencia los distintos problemas interpretativos provocados por las incoherencias de su inserción en el régimen especial, ni hablar de su ubicación dentro del régimen como calificante genérica, así como los vinculados a la difícil legitimación de los tipos que incriminan actos preparatorios que, además, se encuentran en el desarrollo del iter

---

<sup>50</sup> Cornejo, Asociación ilícita y delitos contra el orden público, ed. 2001, p. 82.

<sup>51</sup> Spinka, Derecho penal tributario y previsional, ed. 2007, p. 356.

criminis más próximos a la toma de decisión que al comienzo de ejecución y sobre la necesidad o no de la figura especial habida cuenta la existencia de la figura del art. 210 del Código Penal.

Tan así son los problemas que genera la aplicación de esta figura que en el reciente caso Cuello Fernando Luis, Paulus Natalia de los Ángeles, Ceva Ruen Adolfo y otros P.SS.AA. de inf. Art. 15 inc. c) de la ley 24769 (Expte. N° 69/2008) el juez federal Roque Ramón Rebak sostiene en el considerando, haciendo un reexamen de la postura adoptada en la causa SERI, que conforme surge de la certificación efectuada por el Actuario a fs. 3345 de los autos principales, la AFIP-DGI ha iniciado los procedimientos de determinación de deuda de todas las personas -físicas y jurídicas- investigadas en la causa, sin que hasta el momento se haya llegado a una conclusión definitiva.

Que, aún no se cuenta ni con informes finales de inspección ni con determinaciones de oficio -ya sea sobre base presunta o cierta-, por lo que todavía no se puede aseverar que las conductas llevadas a cabo por la "organización" tenían como fin la comisión de delitos tributarios, dado que al no haber determinación de deuda no se puede saber -si es que las mismas existieran- que se ha superado la condición objetiva de punibilidad, como así tampoco qué o cuáles tributos se refiere.

Por ello, y teniendo en consideración que el tipo penal de la "asociación ilícita tributaria" establece que la organización debe estar conformada de manera habitual para "cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley", es que hasta el momento no se puede aseverar con el grado de probabilidad que se requiere en esta etapa procesal que existiría una asociación ilícita, dado que falta el elemento demostrativo de dicha ilicitud, que es la tipificación de delitos reprimidos por la ley 24.769.

Repárese en la circunstancia de que sí - eventualmente- la AFIP-DGI en su determinación de deuda no pudiera evidenciar que se ha cometido delito tributario alguno, uno de los elementos fundamentales del tipo penal en cuestión no se configuraría; ergo no podría haber "asociación ilícita tributaria" si no existiera previamente conductas delictivas descriptas por la ley 24.769.

Esta circunstancia fáctica, dice, genera en el ánimo del suscripto un estado de "duda intelectual" acerca de la verosimilitud de los hechos imputados por la Fiscalía Federal ante esta Sede teniendo en cuenta la prueba colectada hasta el presente y el tipo penal enrostrado a los investigados.

Aclara, que no se desconoce que de la profusa prueba colectada, como así también de la fijación de los hechos efectuada por la Fiscalía Federal, se podría configurar el ilícito de "asociación ilícita tributaria", pero no puede pasarse por alto que, hasta el momento, no se ha demostrado, ni aun indiciariamente, qué delitos de evasión tributaria -ya sea del IVA, Ganancias u otro impuesto- se habrían cometido.

Así, entiende pertinente formular una aclaración final, en el sentido de que con esta posición, efectúa un reexamen del criterio adoptado oportunamente como Vocal de la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, en oportunidad de adherir al voto del Dr. Abel Sánchez Torres en la causa "SERI, Miguel Angel; GASPPRINI, Diego Nazareno y otros p.ss.aa. infracc. art. 15 inc. "c" - Ley 24.769" (Expte. N° 436/2009 del Registro de este Juzgado Federal) y (Expte. N° 106/2011 del Registro de la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba), llegada en apelación con resolución del anterior Juez Federal subrogante de este Tribunal, y donde además se trataron muy especialmente sendos planteos de nulidad invocados, por los apelantes, los cuales fueron rechazados.-

Finalmente afirma: “En consecuencia, no habiendo determinación cierta acerca de las condiciones objetivas de punibilidad ni circunstancias que ameriten que las conductas individuales de los imputados en autos puedan llegar a constituir -a esta altura- una asociación ilícita fiscal en los términos del art. 15 inc. "c" de la ley 24.769, es que no puedo encontrar suficientes elementos probatorios para procesar a los investigados; pero tampoco se me escapa que lo hasta aquí incorporado al expediente permiten el estado de certeza plena que pueden conducir a un sobreseimiento, razón por la cual me encuentro en el marco de "duda" que autoriza a resolver la falta de mérito en los términos del art. 309 del C.P.P.N”.

Es por esto que resuelve dictar la falta de mérito respecto de los imputados, en una interpretación que estimo adecuada. Claro está, que la discusión de la doctrina y la jurisprudencia, sobre la figura de la asociación ilícita fiscal, lejos de estar resuelta, aun le resta un arduo camino. Y más con reforma tributaria mediante.

#### LA REFORMA DE LA LEY 27.430.

La ley 27.430 publicada en el Boletín Oficial el 27/12/17 introdujo una serie de cambios al “Régimen tributario” argentino; y la figura de la Asociación ilícita fiscal no estuvo exenta de ello.

El artículo 15 inc. c luego de la reforma establece: “El que a sabiendas:...c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta 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.”

Del texto de la norma puede advertirse que los únicos cambios introducidos en la figura son que incluye como elemento objetivo del tipo que la asociación esté habitualmente destinada

a cometer, “colaborar” o “coadyuvar” cualquiera de los ilícitos tipificados en la ley penal tributaria.

Según la Real Academia Española, colaborar, del Latín *collaborare*, significa: Trabajar con otra u otras personas en la realización de una obra. Y coadyuvar, de *co* - y *adiuvare* “ayudar”, contribuir o ayudar a que algo se realice o tenga lugar.

Pareciera ser entonces que la asociación ilícita fiscal ha querido incluir a formas de participación accesorias que implican asistencia y cooperación. Esta circunstancia importa una ampliación del campo de aplicación de la figura. También parecería ser que el afán de poner traje a rayas a los evasores, prisión preventiva mediante, está por escribir un nuevo capítulo. Y que, como ya se dijera, a la discusión sobre la figura, tanto en la jurisprudencia como en la doctrina, aun le resta un arduo camino y este recién comienza.

## BIBLIOGRAFÍA.

- AGUIRRE MOSQUERA, JORGE. Derecho Tributario en la Provincia de Córdoba. Villegas Ninci, Director; Aguirre Mosquera, Cagnolo, Landín, Villegas; co-autores. La Ley. 2013.

- BERTAZZA, Humberto J., MARCONI, Norberto J. – Directores. Tratado del Régimen Penal Tributario. La Ley. 2010.
- BROND, Leonardo G. Asociación ilícita tributaria y “ultima ratio”. Un análisis del art. 15, inc. c) de la ley 24.769 desde el marco teórico de la Escuela de Frankfurt, disponible en [www.astrea.com.ar](http://www.astrea.com.ar)
- CAPPANNARI – PRADO, Asociación ilícita, en “Revista de Derecho Penal Económico”, n° 2007-1, “Derecho penal tributario – I”, secc. Jurisprudencia anotada.
- CATANIA, Alejandro. Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769, Del Puerto, Buenos Aires, 2005; 2° ed., 2007.
- CESANO, José D. Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario. Ed. Mediterránea. 2006.
- CESANO, José D. Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario (una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político criminales de la ley 25.874), en portal del centro de investigaciones interdisciplinarias en Derecho Penal Económico “CIIDPE” ([www.ciidpe.com.ar](http://www.ciidpe.com.ar)), área temática 2, “Parte Especial del Derecho Penal Económico”.
- CHIARA DIAZ, Carlos A. – FOLCO, Carlos M., Estado de Derecho y Sistema Penal. Ley penal tributaria y previsional 24769 y 26735. Ed. La Ley. 2013.
- CORNEJO, Abel. Asociación ilícita y delitos contra el orden público. Ed. Rubinzal – Culzoni, Santa Fe, 2001.
- CREUS, Carlos, Derecho Penal. Parte especial, 3° ed., Astrea. 1991.
- DAMARCO, Jorge H., El delito de asociación ilícita tributaria y el agravamiento de penas en la ley 24.769, disponible en [www.aaf.org.ar](http://www.aaf.org.ar).
- DE LLANO, Hernán G., El delito de asociación destinada a cometer ilícitos tributarios, LL, ejemplar del 23/3/04.
- EDWARDS, Carlos E. La nueva agravante y la asociación ilícita en la ley penal tributaria previsional, LL, ejemplar del 18/03/04.
- FALCONE, Roberto A. – CAPPARELLI, Facundo, “La reforma del art. 15 de la ley 24769”, en temas de derecho penal argentino, Juan A. Ferrara (dir.) – Alexis L. Simaz (coord.), La Ley, Buenos Aires, 2006.
- FONTÁN BALESTRA, Carlos, Tratado de derecho penal, t. VI, Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 1994.
- GALLO, Silvia P., Asociación ilícita y concurso de delitos, Fabián J. Di Plácido editor. Buenos Aires. 2003.
- LOPEZ BISCAYART, J. Derecho Penal Tributario. Cuestiones Críticas. Ed. Rubinzal Culzoni. 2005.
- LUCUY, Carlos F., El combate del crimen fiscal organizado, en “Periódico Económico Tributario”, n° 279, ejemplar del 30/06/03.
- NÚÑEZ, Ricardo, Tratado de Derecho Penal, t. VI, Lerner, Buenos Aires, 1971.

- PAMPLIEGA, Ignacio M., Asociación ilícita para delitos tributarios; un remedio legislativo, ED, ejemplar del 27/2/04.
- RAMIREZ, Nicolás D., Asociación ilícita tributaria ¿No era suficiente el art. 210 bis del Código Penal?, en la revista electrónica “Derecho Penal Online” ([www.derechopenalonline.com.ar](http://www.derechopenalonline.com.ar)), sección “artículos”, subsección “delitos”.
- RIQUERT, Marcelo A., “Régimen penal tributario y previsional”. Ed. Hammurabi. 2012.
- ROBIGLIO, Carolina L., Algunas reflexiones acerca de la asociación ilícita en relación a los delitos tributarios y el dolo, disponible en el sitio de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, [www.aaf.org.ar](http://www.aaf.org.ar).
- SEQUEIRA, Marcos Alberto. Régimen penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735. Tomo II. Ed. La Ley. 2012.
- SOLER, Osvaldo H., La asociación ilícita como delito autónomo en materia tributaria, LL, ejemplar del 2/2/04.
- SPINKA, Roberto E., Derecho penal tributario y previsional, ed. Astrea, Buenos Aires. 2007.
- TARSITANO, Alberto, Traje a rayas para los evasores de impuestos. A propósito del proyecto de ley sobre asociación ilícita especial en materia tributaria. ED, ejemplar del 31/7/03.