PROLEPSIS Y EFECTOS DE LA "ASOCIACIÓN ILÍCITA TRIBUTARIA"

Autores: Dr. Daniel G. Pérez y Dr. Deonildo Roberto Fiocco

La irrupción de la Ley 25.874 ha provocado desde el punto de vista subjetivo, más de una reacción. El temor de unos, el enojo de otros y el interrogante de los más, ha compuesto un verdadero"cóctel" difícil de digerir. Por tal razón, creemos oportuno, realizar un análisis técnico jurídico de las figuras delictuosas que se incorporan en la Ley Penal Tributaria, para acercar –en todo caso- algunas ideas y para poder aclarar lo que representaría la política aflictiva del Estado.

La problemática que nos ocupa (la nueva normativa penal tributaria), se inscribe en el contexto mucho más amplio de los delitos económicos.

Su abordaje no puede ser limitado al análisis de la legislación positiva específica, pues involucra asuntos de diversa naturaleza, v.g. cuestiones relativas a la orientación de la política criminal del Estado, asuntos de dogmática penal, temas de índole procesal y problemas eminentemente prácticos.

I. EL DÉFICIT DEL DERECHO PENAL EN LOS DELITOS ECONÓMICOS

Hasta el momento resulta evidente la ineficacia (en línea con los objetivos planteados) en la represión penal en materia empresarial, económica y fundamentalmente fiscal.

Las causas que confluyen para posibilitar esta situación son diversas, pero entre ellas pueden señalarse:

- Los sujetos activos de los denominados delitos económicos ostentan generalmente un nivel profesional y socioeconómico importante que usan para enmascarar la comisión de diversos ilícitos, que por otra parte, están generalmente relacionados con actividades ilícitas de la empresa, de modo que las conductas delictivas no son detectables con facilidad. Carlos Martínez Pérez, parafraseando a Sutherland en su hallazgo sobre la elaboración del concepto de "white collar crime" (delincuencia de cuello blanco"), expresaba: "El acierto de SUTHERLAND consistió, precisamente, en evidenciar que la delincuencia no es algo privativo de una determinada clase social y en abordar el estudio de un tipo de criminalidad que, basada en la astucia y en el fraude, permanecía totalmente impune y quedaba fuera de la órbita de los estudiosos de la Criminología que preterían este tipo de delincuencia, obnubilados por una errónea concepción del crimen[1]

[1] MERTÍNEZ PEREZ Carlos; "El Delito Fiscal", Editorial Montecorvo, Madrid 1982, p. 32. El autor cita a Ed. Sutherland, "White Collar Criminality", en "American Sociological Review, febrero de 1940, p. 1 a 12.

- La valoración social tolerante o benevolente acerca de esa clase de hechos tiene asimismo influencia en la impunidad de los mismos. Ello se deriva de una falta de conciencia social acerca de la gravedad de estas conductas.

- El delito de evasión es, en este sentido, paradigmático entre los ilícitos económicos, ya que aún es muy baja la conciencia comunitaria de la disvaliosidad de la evasión impositiva. Justo es señalar que el Estado, por medio de muchos de sus funcionarios, tampoco ha sido un ejemplo de conductas éticamente ejemplares en la administración de los fondos públicos. Al contribuyente no le resulta muy soportable el pago de tributos acerca de los que tiene fundadas sospechas de que no tendrán el destino tendiente al bien común, teóricamente previsto.

- La falta de prevención, materializada por la insuficiencia de controles eficaces y oportunos por parte del Estado y la dificultad probatoria que presentan en la generalidad de los casos los fraudes económicos, potenciada tanto por la complacencia (en algunos casos) como por el empleo de artilugios informáticos que pueden tornar "no aparentes", durante largo tiempo, los "ardides" empleados para consumar los delitos. Ejemplos claros de estas situaciones (en otras latitudes) son los escándalos #Nerón", "Worldcom" y "Parmalat", en los que los hechos merecedores de reproche penal no fueron advertidos durante años.

- En lo que a nuestra propia realidad atañe, la poca efectividad de la Administración Fiscal en su lucha contra la evasión, ya bien sea a través de sus herramientas facultativas propias, como por la promoción de acciones enmarcadas en la Ley Penal Tributaria. Los magros resultados obtenidos por la Administración Tributaria, han sido puestos de resalto por profesor Casás en un reciente trabajo: "Entendemos que existe un marcado desbalance entre el total de causas criminales que se promovieron con fundamento en las dos sucesivas leyes penales tributarias y previsionales y el Código Penal (15.781 juicios), y las pocas sentencias de condena que se alcanzaron (122). Ello recomienda insistir en el criterio de oportunidad, elevando los montos requeridos para la configuración de los tipos, y excluyendo de la penalización conductas generadoras de bajo perjuicio fiscal, tanto en la evasión tributaria, como en la evasión previsional simples"[2]

[2] CASAS José O.; "La criminalización de los ilícitos tributarios en la Argentina y en la doctrina latinoamericana"; Revista Argentina de Derecho Tributario de la Universidad Austral; Ed. "La Ley", Nº 7 Julio-Septiembre de 2003, p. 561 a 584. Las cifras enunciadas por el Dr. Casás emanan de los indicadores de gestión de la Administración Federal de Ingresos Públicos, elaborados a junio de 2002.

- Por último, las deficiencias en la legislación penal, en tanto no tipifica correctamente los casos pasibles de sanción, y las dificultades para imputar responsabilidad a los directivos y administradores en función de su rol, sin caer en supuestos de responsabilidad objetiva, admitidos en nuestro ordenamiento.

II. IMPUTABILIDAD. AUTORÍA. EL PRINCIPIO "SOCIETAS DELINQUERE NON POTEST"[3]

Como sabemos, en materia penal no basta para un juicio de reproche la sola producción de un resultado típico, el principio de responsabilidad subjetiva (tipicidad subjetiva) tiene acogida constitucional no solo en materia penal, sino también en la imposición de sanciones de índole administrativa.

La apoyatura de la más calificada doctrina otorga sustento a estas afirmaciones. El Dr. Jorge Damarco en su relato nacional de las XIX Jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario[4] "...enfatiza acertadamente la vigencia del principio de culpabilidad en razón de que –para dicho relator- es necesaria la existencia del elemento subjetivo para considerar configurados tanto los delitos tributarios como las infracciones administrativas" [5]

La propia Corte Suprema de Justicia de la Nación estableció que "en cuestiones de índole sancionatoria como lo son las infracciones formales previstas por el art. 44 de la ley 11.683 rige el principio de personalidad de la pena, que impone que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente"[6]

Según nuestra legislación comercial, el administrador o el representante que de acuerdo con el contrato o por disposición de la ley tenga la representación de la sociedad, obliga a esta por todos los actos **que no sean notoriamente extraños al objeto social.**

La legislación civil –en tanto- prevé: "Se reputan actos de las personas jurídicas los de sus representantes legales, **siempre que no excedan los límites de su ministerio. En lo que excedieren sólo producirán efecto respecto de los mandatarios"** (Art. 36. CC)

La actividad (objeto social) de la sociedad, especificada en el contrato o estatuto, funciona como límite natural del poder de los administradores, pero también de la capacidad de la persona de existencia ideal. Dado que el objeto social no puede ser sino lícito, sería

---

[3] RODUIEGUEZ ESTÉVEZ J.M., "El Derecho Penal en la actividad económica", Ed. Abaco, Depalma, Buenos Aires 2000

[4] Organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILDT) y celebradas en Lisboa, Portugal, entre los días 11 a 16 de octubre de 1998.

[5] Del relato general del Dr. Vicente O. Díaz, plasmado en su obra "Criminalización de las Infracciones Tributarias"; Ed. Depalma, Buenos Aires 1999, p. 41

[6] "Buombicci Neli Adela", CSJN 8/6/93, Revista "IMPUESTOS" 1993-B 1495; en el mismo sentido los ya conocidos: "Cosecha Cooperativa de Seguros"; "Parafina del Plata"; Usandizaga, Perrone, Juliarena y Cía"; "Mazza Generoso" y "Casa Elen-Valmi"

imposible, en el plano lógico, atribuir responsabilidad penal a la persona colectiva por hechos ilícitos.

En otras palabras: No es posible que un directivo de empresa actúe con arreglo al contrato social o los estatutos y cometa un delito, puesto que ninguna sociedad o asociación lícita puede conferir un mandato para delinquir.

Niñez dice que la pena sólo se dirige y aplica a quienes son susceptibles de prevención y retribución. Únicamente la persona física tiene los atributos que presuponen esas finalidades, las personas morales no las poseen: los intimidables son sus representantes u órganos. Pero también agrega que esa conclusión no basta para poner a los entes ideales al margen de las regulaciones del derecho penal. Sostener que esos entes no pueden ser sujetos activos de delitos no significa que sobre ellos no pueden repercutir las circunstancias penales de los delitos de sus órganos[7]

Sin perjuicio de que pudiera entenderse que el derecho positivo parece haber avanzado en dirección a la atribución de cierta responsabilidad penal a las personas jurídicas, no significa renegar de la plena aplicación de aquel principio general "societas delinquere non potest". Dicho avance podría ser adjudicado a un área de delitos especiales; tanto en el campo penal económico (Ley Penal Tributaria, Código Aduanero) como asomando tímidamente en otros ámbitos igualmente críticos) p.e. el Derecho Cambiario; con relación a las actuaciones de las AFJP y ART; delitos ecológicos –Ley de Residuos Peligrosos-). En el ámbito penal tributario, la jurisprudencia hubo de ratificar la aplicación del principio general apuntado: "Como el examen del artículo 12 de la ley 23.771, se advierte que, con respecto a los delitos previstos en aquel ordenamiento legal, el criterio adoptado por el legislador es coincidente con el que se registra en la casi totalidad del derecho penal en general, con relación a la aplicación del principio "societas delinquere non potest" (la sociedad no puede delinquir), principio que fuera consagrado expresamente por el texto originario del art. 43 del Código Civil y fundado en su nota por el codificador (cfr. Soler Sebastián: "derecho penal argentino" –Ed. Tea –1970- T.I. –pág. 250; Gómez Eusebio: "Tratado de derecho penal" –1939- T.I. –págs. 384/6..."[8]; para mayor claridad: "El derecho penal se basa sobre la regla general por la cual se determina que sólo puede ser sujeto activo de una conducta penal la persona humana con capacidad de autodeterminación. Por esta circunstancia, en principio, las personas de existencia ideal no pueden ser perseguidas penalmente. Sin embargo por vía de excepción, en el derecho penal argentino se ha admitido la responsabilidad penal de las personas jurídicas en ciertos casos, mediante la sanción de leyes especiales por las cuales se prevén, expresamente, las acciones típicas en que aquellas pueden incurrir y los tipos de penas que corresponde aplicar en cada caso (cfr. L. 19539, 20680, 22415, entre otras). Para estos casos la doctrina ha dado adecuado respaldo a la teoría de la responsabilidad penal de las personas de existencia ideal, a lo que cabe agregar que también aquella encuentra sustento en la modificación del art. 43 del Código Civil (por medio de la sanción de la L. 17711) que

[7] NÚÑEZ Ricardo; "Derecho Penal Argentino", Parte general; Biblioteca Argentina, Buenos Aires, 1959, p. 216

[8] "DGI s/Denuncia. Incidente de excepción por falta de acción planteado por el Señor Fiscal"; CNPECON, sala B, 16/6/1998

anteriormente prohibía, ejercer acciones criminales contra las personas jurídicas y ya no lo hace. En consecuencia si se tiene en consideración que en el presente caso se investiga la presunta comisión del delito previsto y reprimido por el art. 6 de la ley 24.769, por el cual se prevén penas de prisión, la responsabilidad penal que deriva de una hipotética infracción a aquel tipo penal no puede recaer en una persona de existencia ideal. Esto es así, pues la ley penal tributaria no contiene ninguna norma por la que se disponga, expresamente, un excepción al recordado principio general ("societas delinquiere non potest")..."[9]

De todos modos, no luciría como irracional, la interpretación de cierta imputabilidad de la persona ideal en el campo penal económico, dado que la comisión de delitos con tal contenido a través de la empresa y en beneficio de esta, además de lesionar o poner en peligro bienes jurídicos individuales y colectivos provoca una alteración en el intercambio de bienes y servicios, colocando a la empresa infractora en una mejor posición en el mercado. Ello redunda en un trato inequitativo entre quienes cumplen con la ley y quienes las infringen o eluden su cumplimiento.

Conviene recordar a esta altura que, la Ley Penal Tributaria actual, observa algunos matices diferenciales con relación a su predecesora, estableciendo que:

"Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una ,era asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz". (Art. 14 Ley 24.769)

Por su parte el texto del art. 12 de la Ley 23.771, expresaba:

"Cuando se trate de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras entidades de la misma índole la pena de prisión por los delitos previstos en esta ley corresponderá a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes o representantes que hubieran intervenido en el hecho punible".

Esto importa prever que la responsabilidad de la persona de existencia ideal, (en cuanto pasible de sanciones de imposible cumplimiento, ya que una persona jurídica no puede ser encarcelada), se haga efectiva en las personas físicas que integran sus Órganos de gobierno, administración o control. Explica en este sentido García Belsunce que: "...la pena de prisión que por razones obvias no puede aplicarse a las personas que no sean de existencia física aunque ellas sean sujetos de derecho tributario sustantivo y administrativo y aún imputables desde el punto de vista tributario penal; por ello es que la sanción se aplica a las personas físicas que actúan en estos casos como órgano de la persona jurídica, o, mejor dicho –como diría Brunett-, la

[9] "Maquivial SAI s/ Ley 24769. Incidente de apelación",; CNPECON, Sala B, 31/10/2001

persona jurídica actúa por medio de ellos o en otros como su representante..."[10]

No podría sostenerse una culpabilidad penal de las entidades empresarias prescindiendo de la culpabilidad del/los Órgano/s interviniente/s, pues no puede atribuirse a la persona de existencia ideal un hecho de conexión inculpable. Mas, cabe plantear la duda si la culpabilidad del Órgano acarrea fatalmente la responsabilidad del ente. Es decir, si la culpabilidad del órgano equivales a la culpabilidad de la empresa; y aquí la respuesta parece ser negativa, ya que para producir esta atribución habrá que entender qué parámetros de evitabilidad del ilícito tiene predispuestos la organización, **por fuera del órgano actuante.**

Debe sin embargo señalarse que si el autor del delito (integrante del Órgano) actuara en interés propio deberá excluirse cualquier posible imputación al ente ideal, aunque el hecho lo haya cometido dentro del giro del mismo.

COMENTARIO SOBRE LA "AUTORÍA"

El requisito para dichas personas físicas (integrantes de los Órganos) de "haber intervenido en el hecho punible", está en armonía con el objetivo de evitar supuestos de responsabilidad penal objetiva, en cuanto que por la mera ostentación de un cargo, el sujeto pudiera quedar alcanzado por el ordenamiento penal. Estas ideas han sido ratificadas en numerosas oportunidades por la jurisprudencia, en tanto se expresa: "Por el artículo 12 de la Ley 23.771 no se limita la posibilidad de aplicar las penas por los delitos previstos en aquel ordenamiento a las personas cuyas características se enumeran, sino que, simplemente, se deja en claro que, cuando se trate de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras de la misma índole, corresponderá aplicar aquellas penas a las personas sólo cuando éstas hubiesen intervenido en el hecho punible, con lo que se advierte que la intención del legislador en este caso fue la de rechazar la posibilidad de establecer responsabilidades objetivas a las personas físicas que se desempeñan en las actividades mencionadas con exclusivo fundamento en el rol que ocupan aquellas, y no la de acotar el alcance de los artículos 45 siguientes del Código Penal..."[11]

Lo que sigue siendo materia de discusión es el modo mediante el cual el directivo o administrador puede intervenir en el hecho punible, y por ello ser responsabilizado penalmente "en lugar del otro": la persona de existencia ideal.

En los delitos económicos complejos perpetrados por medio de personas de existencia ideal, es difícil que el directivo aparezca cometiendo personalmente el delito. La aplicación en las empresas de los principios de especialización (división del trabajo), organización

---

[10] Las expresiones corresponden al reputado profesor BELSUNCE Horacio A. en su "Derecho Penal Tributario", p. 245; citado por EDWARDS Carlos E. en "Régimen Penal Tributario. Ley 23.771", Ed. Astrea, Buenos Aires, 1991, p.63

[11] "DGI s/ denuncia Ley 23771. Incidente de apelación del auto de procesamiento sin prisión preventiva de Oscar E. Marocco", CNPECON, sala B, 7/7/98; n el mismo sentido: "De la Fuente Marcos s/ ley 24769. Incidente de apelación"; CNPECON, Sala B, 31/10/2022; "Lorenzo Larroca e Hijos s/ Ley 24769. Incidente de apelación", CNPECON, sala B, 30/11/2001; entre otros

jerárquica y delegación de funciones, produce en las corporaciones que diversas personas contribuyan a un resultado final, sin que ninguna de ellas tenga el control completo del proceso, en tanto unos pocos, o tal vez sólo uno, posea toda la información necesaria y disponga del poder de "evitación" del resultado delictivo.

En muchas ocasiones resulta difícil determinar cual es la persona física que cometió el delito y en otras, se produce una escisión entre quien comete la acción ilícita y su verdadero responsable. Por ello, sería un error entender el requisito de **"intervención en el hecho"** en un estricto sentido natural.

En dicho ámbito empresarial, la conducta puramente ejecutiva del empleado o funcionario de quien surgen los actos que, por sí solos o en conjunción con otros, producen el hecho delictivo, no es necesariamente la más relevante. Además, es evidente que los empleados revisten de ordinario la condición de operadores fungibles, sabiendo perfectamente que si no realizan las conductas que se les requieren, otros lo harán sin mayores inconvenientes y ellos sufrirán problemas.

Según los datos de la experiencia, este tipo de situaciones ha llevado que, en muchos casos, el empleado o funcionario jerárquico comete el delito a sabiendas de su ilicitud, para beneficiar a la empresa de la que se considera parte integrante, sin sentirse responsable de ello, ya que lo hace por y para la corporación.

Por ello, lo importante en el caso es determinar quienes dominan de modo esencial el acontecer típico, en la medida que **posean toda la información acerca del hecho delictivo y controlen las estructuras** en que la comisión del mismo tuvo lugar[12]

Tampoco es posible, sólo a partir de su "posición de garante", atribuirle a un funcionario jerárquico una esfera de responsabilidad que haga aparecer ipso facto la culpabilidad, pues lo que debe demostrarse es el dominio efectivo de la fuente de riesgo y la posibilidad de evitar el resultado. Empero, **la falta de una prueba de actuación personal física no equivale a ausencia de intervención** en los hechos delictivos, y por lo tanto de participación criminal. Esta sería una visión sumamente estrecha, no convalidada por ninguna corriente doctrinaria relevante y constituiría una errónea interpretación del art. 45 del código Penal.

Ya Soler enseñaba que: "la acción de varios partícipes se integra, objetivamente, en la medida que ella es recíprocamente condicionante. En este punto se muestra de modo claro la diferencia que media entre **un proceso físico de causación y el proceso humano de producción de un resultado.** El problema de la causación es sólo un fragmento del de la participación, y, por tanto, no pueden identificarse". (énfasis propio)

Y en el aspecto subjetivo, señalaba Soler que: "...ni siquiera es conceptualmente necesario un acuerdo expreso y anterior de los sujetos; basta en realidad, la concurrencia de voluntades, de modo que se es partícipe cuando se sabe que **el acto producido tiende al hecho total**, a

[12] RODRÍGUEZ ESTÉVEZ Juan M.; op.cit. p. 198 y ss.

través o por medio de la concurrencia de otra participación..."[13] (énfasis propio)

En nuestro sistema son autores: el autor individual, la pluralidad de autores, el autor directo, el autor mediato y el autor de determinación (art. 45 CP). Cómplices son tanto el cooperador no necesario o cómplice simple o secundario como también el cooperador necesario o cómplice necesario o primario, por último, son instigadores los que se valen de otro para cometer un delito. (arts. 46-47 C.P.)

Corresponde recordar la importante corriente doctrinaria que sostiene la posibilidad de que una obra sea imputada al agente como propia, a través de la hipótesis de la dominabilidad. Conforme esta doctrina, autor es quien retiene en sus manos el control del curso causal, que puede decidir sobre el **si** y el **cómo** o, dicho más simplemente: quien puede decidir la configuración central del acontecimiento.

El dominio del hecho no puede ser concebido desde una caracterización amplia del fenómeno, porque siempre se presenta en forma concreta, que puede ser la de: Dominio de la voluntad, que es la idea decisiva de la autoría mediata, y es el que tiene lugar cuando se domina la voluntad de otro, sea por necesidad o por error; dominio de la acción, es el que tiene el autor que realiza el tipo de propia mano; dominio funcional del hecho, es la idea central de la coautoría, **cuando se presenta en la forma de una división de la tarea en la etapa ejecutiva.**

Podría plantearse la autoría por determinación, supuesto en que uno determina a otro a la comisión del delito, en beneficio de la corporación. En tal caso, se sabe que si la determinación tiene tal intensidad que el determinado carece del dominio del hecho (porque no realizó la conducta, o porque ésta fue atípica o justificada), sólo el determinador sería autor. Si la determinación no tuviera intensidad, el agente sería instigador y el instigado seria el autor.

Pero cuando la comisión se materializa realizando varios agentes en forma paralela, mancomunada y/o complementariamente la acción típica, no tiene mayor relevancia la determinación producida en los colaboradores o subordinados por quien tiene el dominio esencial del hecho; porque, la determinación no puede ser de alta intensidad, ya que los ejecutores mantienen el dominio del curso causal, y en segundo lugar, porque el determinador hace **personalmente** su aporte, constituyéndose simultáneamente en autor. Si, en todo caso, se abstuviera de evitar su producción desde su posición de garante (el agente tiene el deber jurídico de obrar), su conocimiento del hecho ligado a su abstención de evitarlo constituye una contribución a producirlo.

La autoría, en los supuestos donde **el determinado** es autor del mismo delito, es una tesis aceptada en general por varios autores y aplicada en la jurisprudencia nacional en la sentencia que condenó a los miembros de las juntas militares de 1976-1983.

Se ha reconocido que es lógico colocar al comitente en un papel más protagónico que el de simple instigador, siendo decisivo para esta conclusión el carácter fungible del ejecutor.

---

[13] SOLER Sebastián; "Derecho Penal Argentino", Tomo II, Ed. TEA, Buenos Aires 1951, p. 270 y ss

De esta forma se ha entendido (Roxin) que se puede dominar el hecho cuando no se lo quiere ejecutar personalmente, forzando al actor, ocultándole las circunstancias, **o bien cuando el ejecutor puede ser cambiado** a voluntad por el comitente. **Esto no elimina la responsabilidad del determinado**, pero esta cuestión carece de mayor importancia, porque el determinado no opera como una persona individual, sino como parte de una mecanismo, **lo que lleva al autor mediato junto al ejecutor** al centro del acontecimiento[14].

III. EL DELITO DE "ASOCIACIÓN ILÍCITA" DEFINIDO POR EL ART. 210 (CÓD. PENAL)

Dado que la Ley 25.874 ha incorporado /entre otra) una nueva figura típica a la legislación penal, que podríamos considerar una "especie" de la figura genérica de la asociación ilícita, parece pertinente recordar las características de la prevista en el art. 210 del CP.

3.1. ORIGEN HISTÓRICO Y CARACTERÍSTICAS

Entre las sociedades delictuosas, las más célebres en occidente son la "camorra" napolitana y la "mafia" siciliana. El origen de ambas no es claro, y se hacen notar ya en el período napoleónico. La "camorra", urbana, pudo ser destruida alrededor de 1910, en tanto la "mafia" originalmente rural, aún se mantiene, con numerosas imitaciones (p.e. mafia rusa, carteles de la droga, organizaciones de traficantes de armas, etc).

Otras sociedades delictivas, presentan en occidente un carácter más bien político-terrorista, Por caso, el Ku-Kux-klan, que actuó en EEUU desde el año 1865 contra la gente de color y desde 1920 indiscriminadamente, contra todos aquellos que ostentaran diferencias de raza, credo o religión y hasta con los inmigrantes cualquiera fuera su origen. En nuestro medio es usual encontrar referencias a asociaciones ilícitas, aludidas como "piratas del asfalto" "mafia del oro", "mafia de los taxis", etc.

En todas estas organizaciones es fácil advertir la existencia de caracteres comunes: acuerdo entre varias personas para cometer delitos; permanencia en el tiempo de la asociación; pluralidad de planes delictivos; organización interna para alcanzar sus fines.

La asociación ilícita constituye el acto preparatorio para la perpetración de delitos, que existe cuando tres o más personas se conciertan para su ejecución y resuelven realizarlos. La asociación, como forma de preparación para la perpetración efectiva de delitos, difiere de la invitación (proposición) y de la instigación (provocación), se castiga por el mero hecho de realizar un pacto con voluntad decidida de cometer los delitos. Es característica de esta confabulación la resolución colectiva y hasta que se llega a ella, en realidad no existe. La resolución debe tener por objeto la comisión de varios delitos concretos.

A tenor de caracterización general, se puede destacar lo que la jurisprudencia ha expresado de esta figura, asentando las diferencias que

[14] ZAFFARONI E. R., "Derecho Penal-Parte general", Ed. Ediar, Buenos Aires, 2000, p.738 y ss

exhibe respecto de la participación criminal: "La figura legal de la Asociación Ilícita requiere que medie un acuerdo tácito o expreso entre tres o más personas en orden al objetivo previsto en la norma: cometer delitos. De tal acuerdo debe surgir cierta duración temporal, diferenciándose así de una convergencia transitoria con el fin de cometer uno o más hechos determinados, propia de la participación criminal. Además debe traducirse en una mínima organización que es la que requerirá el grupo para la consecución de los fines delictivos comunes. Finalmente tendrá por objeto la comisión de una pluralidad de delitos que es el fin inmediato por el que se formará el grupo. La pluralidad de delitos indeterminados en cuanto a la cantidad, se encuentra íntimamente ligada a la estabilidad que requiere la asociación ilícita para su configuración, pues tal indeterminación implica no sólo que se cometerían cuando las condiciones de personas, tiempo y lugar se presenten propicias, sino que se demuestre palmariamente que la concreción de esa intención esta necesariamente ligada al convencimiento –por parte de los comprometidos- de su durabilidad en el tiempo"[15]

LA LEY

El art. 210 del Código penal dice:

"Será reprimido con prisión o reclusión de 3 a 10 años, el que tomare parte en una asociación o banda de 3 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 la pena será de 5 años de prisión o reclusión".

El bien jurídico que quiso proteger el legislador con esta figura es el del orden público, por la inquietud que produce la existencia de asociaciones cuyo objetivo es la comisión de delitos. La unión de individuos para llevar a cabo semejante finalidad es ya suficiente, por la potencialidad criminal que le es inherente, para reprimir el hecho. Aquí también "la unión hace la fuerza".

El delito se consuma con el solo hecho de formar parte de la asociación y se prolonga hasta que la asociación concluya: por disolución, por el arresto de los asociados o de alguno de ellos que reduzca el número a menos de tres. Es un delito típicamente permanente.

Como es sabido, nuestra Constitución, desde 1853, reconoce el derecho de asociarse "con fines útiles". Según el sistema angloamericano, cuando la asociación se forma ya tiene "personería"; nuestra identidad sigue el sistema reglamentario, conforme al cual, el funcionamiento debe ser autorizado y tramitarse ante la autoridad. De esta forma, encontramos asociaciones que son sociedades comerciales, asociaciones civiles, fundaciones, asociaciones gremiales, partidos políticos, etc.

Sin embargo, nuestra disposición penal es independiente de tales caracterizaciones. Para que se cometa el presente delito no es preciso que una asociación tenga la estructura típica de una de las asociaciones que el derecho prevé. Basta el mero hecho de formar parte de un conjunto

[15] CNCrimyCorrec., sala VI, causa Nº 20.225; "Rodríguez Barreto y otro"

de personas que tengan uno o varios objetivos en común, con tal de que, entre esos objetivos comunitarios, esté el de cometer delitos.

3.3 ELEMENTOS DEL TIPO

a) Tomar parte en una asociación o banda

La figura no persigue **la participación en uno o más delitos**, sino la **participación en una asociación** para cometerlos. Resulta irrelevante –a estos efectos- si se ejecutan o no los hechos planteados. Si se cometiesen, concurrirían materialmente con este, ya que la asociación ilícita constituye un delito autónomo.

La palabra "banda" que luce en la ley como sinónimo de la asociación ilícita, no presenta aquí la dificultad que puede surgir en mención calificando otros delitos: p.e.. robo en despoblado y en banda, robo en lugares poblados y en banda. En estos últimos, la figura de asociación ilícita no resulta absorbida por ellos, sino que concurre materialmente con los mismos.

En dichos delitos, la palabra "banda" remite a su significado etimológico de "parcialidad armada" o "grupo armado". La figura de la asociación ilícita implica siempre la existencia de una "banda", pero no a la inversa (CNCP, sala II, 9/2/1994)

No ha sido pacífica la Jurisprudencia en cuanto a la significación que debe darse a la expresión "banda" en las otras figuras típicas que el Código prevé. Así:

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires (22/12/81): ha dicho "La simple concurrencia de varias personas en la comisión del delito de robo no constituye banda, aunque esas personas hubiese actuado en complot, es decir combinadas para ejecutarlo".

La CN en lo Penal Económico, Sala II (13/12/65), ha dictaminado que: "El contrabando calificado por la intervención de tres o más personas no exige que se trate de una asociación ilícita o banda de tres o más personas para dedicarse al contrabando en forma estable, sino la mera asociación ocasional antes de cometer el delito o en el acto de cometerlo..... **bastando en consecuencia la simple pluralidad de imputados".** (énfasis propio)

Por su parte, la CNCC, Sala VII (16/9/86) ha dicho que para calificar como "banda" la conjunción autoral en un ilícito de tres o más personas, **debe revestir las mismas inequívocas características de la asociación ilícita.**

La CSJN ha resuelto el 8/11/1992 que el Plenario "Quiróz" del 4/9/89[16] interpretó el alcance del concepto "banda", según el cual, a los fines de la agravante del art. 167 inc 2 (Robo en poblado y en banda), es suficiente que tres o más personas hayan tomado parte en la ejecución, sin necesidad de que tales partícipes integren a su vez una asociación ilícita.

---

[16] Plenario Nº 111, C. N. Criminal y Correccional; "Quiróz Julio A."

No es necesaria la exteriorización de formalidad alguna para considerar existente una asociación ilícita. No hay conexión técnico-jurídica previa entre quienes participan en el delito de asociación y quienes lo hagan en cada uno de los posibles (pero no necesarios) delitos en concreto, **objeto** de la asociación. "...La participación en el delito de asociación no implica la participación en los delitos objeto de la misma; por tanto, no se produce la absorción que vemos en la **conspiración**, pues desde el punto de vista de la participación de los sujetos no existe una relación de progresión entre un delito (el de asociación) y el otro..."[17].

Tampoco es necesario que la asociación se constituya desde el comienzo como una organización criminal. **La finalidad delictiva puede agregarse a una asociación preexistente**; en tal caso, no son obviamente autores todos los partícipes en la primitiva asociación; sino sólo los que le hayan dado la nueva orientación participando en el acuerdo y compartiendo la finalidad ilícita.

No es raro el caso de que un grupo de personas, aprovechando parte de la estructura, organización y logística de una sociedad lícita, constituyan dentro de ella una organización criminal que caiga dentro de la previsión del art. 210; p.e., en el departamento de Compras o de Contabilidad de una gran empresa.

En estos casos las jerarquías y funciones establecidas por la empresa para el logro de su objeto lícito (la infraestructura, recursos técnicos y humanos y los procedimientos), son aprovechados por la asociación ilícita formada por algunos de los integrantes de la corporación para la comisión de defraudaciones, hurtos, extorsiones, etc., con base en planes previamente convenidos entre ellos.

Independientemente de la responsabilidad patrimonial que pudiera corresponderle a la sociedad por los hechos de sus dependientes, coexistirá la responsabilidad penal de los mismos por haber tomado parte en una asociación destinada a cometer delitos y por la participación que a cada uno le hubiera cabido en la perpetración de los mismos. La Ley penal tributaria prevé que si los delitos integrantes de los órganos de gobierno, administración y control y que en ellos hubieren participado. Sin embargo no podrá hacerse extensible a la persona de existencia ideal para la participación en la asociación ilícita preexistente. No se encuentran razones para aplicar un criterio diferente, cuando esta situación se presentare en un Organismo Público en lugar de una empresa privada.

b) Organización

El delito que nos ocupa presupone una cierta "organización", esto es, la atribución de funciones principales y/o jerarquías a los miembros.

La importancia de este elemento se evidencia en la previsión legal de un mínimo de pena mayor para los "jefes" u "organizadores2 en comparación con aquella adjudicada a los meros miembros. Por disponer la asociación ilícita de una "organización", su identidad no desaparece por

[17] "Baéz Julio", Cámara Nacional Crim y Correc., sala II, causa 15893

el hecho de que cambie la identidad de alguno de los miembros en el desarrollo de su actividad. La identidad de las personas no es relevante para la ley, pues esta sólo considera el número.

Promotor: es quien inspira o adoctrina para la formación de la asociación y puede o no ser miembro de ella cuando se constituya (acuerdo). El que inicia o lleva adelante las gestiones tendientes a constituir la asociación, no es miembro de una asociación ya "organizada".

Jefe es quien conduce el grupo; **organizador** es quien planea. Quien cumple esta última función (más allá de la finalidad delictiva), es aquel que tiene en cuenta, aunque sea en magnitud mínima, los elementos comunes a todo emprendimiento colectivo: conducción, información (inteligencia), personal, logística, plan de operaciones para cada hecho. Según tiene dicho la jurisprudencia: "La actividad del organizador es asimilable a las funciones gerenciales en la órbita empresaria..."[18]. Pues entonces, vamos a tener una estructura de la asociación durante su vida activa que puede estar configurada por un jefe o varios, un organizador o más, que van a ser pasibles de una pena mayor que los simples miembros de la asociación. Respecto de los promotores, su actuación es previa a la conformación de la banda, pueden ser sujetos que ayuden a la formación de la misma aportando logística y recursos, pero una vez formada la banda, quedan fuera de ésta. No todas las situaciones serán similares, pues si el promotor decide ser parte de la banda en el momento de su conformación, dejará de serlo para convertirse en miembro de la misma en calidad de jefe, organizador o simple miembro.

Respecto de la asociación ilícita y la confabulación (conspiración), se dijo: "...la conspiración no es en definitiva sino una etapa previa de la participación en el delito. En cambio, la asociación para delinquir es un delito autónomo. Los sujetos que intervienen en la conspiración planean la comisión de un delito. Lo que va a determinar que, una vez comenzada la ejecución del mismo, aquellos han de pasar a convertirse automáticamente en autores o participes del delito principal, que absorbe la conducta de conspiración. La asociación, en cambio, no representa sino la creación de una maquinaria, o la participación en la misma que tiene por objeto el delito, no habiendo conexión técnico-jurídica previa entre quienes participan en el delito de asociación y quienes lo hagan en cada uno de los posibles (pero no necesarios) delitos en concreto objeto de la asociación. La participación en el delito de asociación no implica la participación en el delito objeto de la misma. Por tanto, no se produce la absorción que vemos en la conspiración, pues desde el punto de vista de la participación de los sujetos no existe una relación de progresión entre un delito (el de asociación) y el otro" (CCC Fed. Sala II N° 15.983 "Baez, Julio")

La confabulación entonces, se va a dar antes de la comisión de un delito. Los sujetos pueden confabular para crear una asociación ilícita, que es de por sí un delito autónomo, así como también pueden ser confabulados cualquiera de los delitos previstos en nuestra legislación de fondo.

c) Permanencia

[18] CNCrimyCorrec., sala I, 15/5/1992(10)

El objetivo ilícito plural de la asociación ilícita presupone una cierta estabilidad y permanencia de la misma. El acuerdo para constituirla se diferencia con ello de la simple concurrencia de voluntades para la comisión de uno o más delitos, acuerdo que tiene lugar en cada caso, y con ello exterioriza el carácter **transitorio del mismo, propio de la participación.** En la asociación ilícita en cambio, el cumplimiento de un plan delictivo determinado, la ejecución de un hecho concreto, no agota los fines de la asociación.

Debe señalarse una distinción entre el concepto de **permanencia de la organización** con el dolo unitario del **ilícito continuado**; este se caracteriza por referirse al hecho total, no obstante las etapas ejecutivas anticipadas en el plan concreto con propósito utilitario[19] y **no se confunde ni identifica con la decisión general de cometer delitos** semejantes, aún en detrimento del mismo sujeto pasivo, propio de la asociación ilícita.

Debe atenderse a la naturaleza de los planes de la asociación para establecer si el acuerdo tuvo el atributo de la permanencia necesaria, dado que el concepto de permanencia no es absoluto (por tiempo indefinido) sino relativo al período de tiempo necesario para la concreción de los designios propuestos.

Núñez dice al respecto que: "...la asociación ilícita supone un acuerdo para una cooperación de cierta permanencia. Esta es exigida por el propio objeto de la asociación, ya que la pluralidad delictiva que lo constituye demanda una actividad continuada incompatible con una cooperación instantánea"[20].

Ha dicho la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires (13/3/76) que: "...cometen delito de asociación ilícita quienes realizan un convenio para delinquir que va más allá de la comisión de algunos hechos aislados, y que reviste la suficiente permanencia como para desarrollar propósitos ilícitos..."

El elemento "permanencia" hace a la esencia de este delito y lo hace susceptible de hacer tener la repetición del crimen. De la permanencia deriva el peligro de la variedad y repetición de los atentados criminales, que afectarían el bien jurídico protegido: "el orden público" y justifica su tipificación como delito autónomo.

d) Un número mínimo de partícipes

"La figura de asociación ilícita del art. 210 del código de fondo, consiste en que un número mínimo de partícipes (3 o más) formen parte de una asociación –por el sólo hecho de ser miembro-, que como es lógico debe formarse mediante acuerdo o pacto de sus componentes con el propósito colectivo de cometer delitos en forma indeterminada. Pero no cualquier acuerdo en torno a la comisión de delitos asumirá el carácter de asociación ilícita, sino el que sea indicativo0 de una relativa o cierta continuidad".[21]

---

[19] CNCrim y Corr, sala VII, 7/5/81
[20] Ricardo NÚÑEZ; op. Cit, p. 326
[21] "Solíz Medrano Pedro C y otros s/ recurso de casación"; Cámara Nacional de Casación, registro N┼ 7 142.97.3, 23/4/97

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 es el acuerdo de voluntades con cierta permanencia como para que se pueda hablar de asociación ilícita. No es necesario que los integrantes se conozcan, ni la unidad del lugar o que tengan encuentros para la planificación delictiva. Los acuerdos pueden ser alcanzados por medio de emisarios o de correspondencia.

Existe un controversia en torno a si la participación de personas inimputables resulta computable a los fines de establecer la formación de una asociación. Mientras Fontán Balestra[22] afirma categóricamente que no pueden ser parte los inimputables, Ricardo Núñez[23]. Entiende que sí pueden serlo, no se les impondrá la pena, pero si en la asociación participaron personas punibles, los inimputables servirán para comprobar si se cumplió el requisito mínimo de tres personas en la participación de la asociación o banda. Por ello, no es obstáculo para tenerla por conformada, la circunstancia de no encontrarse acreditada la participación personal de alguno de los socios en los delitos que concretan el objeto de la misma; toda vez que, si bien cada uno de los injustos referidos son constitutivos de la actividad acordada, también es cierto, que son posteriores a tal pacto y por ende, totalmente independiente dentro del plano típico.

La participación delictiva exige unidad en el acuerdo y la unidad de la conducta delictiva a realizar, aunque esta se traduzca en varios delitos comprendidos en un mismo contexto de acción o en varios contextos contemporáneos. Por el contrario, la asociación ilícita requiere **unidad de acuerdo y pluralidad de contextos delictivos a realizar sucesivamente.**

Esta última situación 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 art. 210 admita el castigo "por el solo hecho de ser miembro de una asociación o banda".

Tomar parte de ella significa estar en el concierto delictivo, a partir de su formación o en cualquier momento ulterior. **No toman parte en la misma los que, sin integrarla como coasociados, la auxilian o ayudan desde afuera en alguna forma.** Estos autores son partícipes del delito de asociación ilícita, pero no son miembros de ella.

e) Propósito colectivo de cometer delitos

El acuerdo que da origen a la asociación ilícita debe tener una finalidad delictuosa. Esta finalidad debe ser colectiva, y por lo tanto tiene una naturaleza objetiva respecto de cada uno de los partícipes; es decir, que el propósito de delinquir debe ser perseguido por la asociación, y debe inspirar a todos y cada uno de los miembros.

De modo que no basta que tres o más personas intervengan en varios delitos. Es necesario que por lo menos tres de ellas (que serían

[22] Carlos FONTAN BALESTRA, "Tratado de Derecho Penal", Tomo 6, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires 1981, p. 472
[23] Ricardo NÚÑEZ, op. Cit. 329

las alcanzadas por la pena) se hayan puesto previamente de acuerdo para cometerlos.

El objeto de la asociación, para ser punible, debe ser el de cometer **más de un hecho delictivo.** En este sentido, es impune un acuerdo entre tres o más personas referido a **un único hecho** que no se ejecute no se intente. El juzgamiento del **delito único convenido** por tres o más personas **que se consume o se tiente**, se rige por los principios generales de la participación y conforme a la figura típica de que se trate, pero no será en tal caso aplicable el art. 210.

La relación del delito de asociación ilícita con los delitos que constituyen la finalidad de la misma no es siempre igual, porque la ley ha previsto figuras específicas de acuerdos criminales no cumplidos, como en los casos de conspiración para la traición o la rebelión (arts. 216-233 CP). Estos supuestos aparecen como una forma calificada de la asociación ilícita por la reducción en el número de partícipes, pero la diferencia fundamental es que estos casos no se refieren a una pluralidad de delitos, sino a un delito único.

Se requiere también que se tenga en mira una pluralidad de planes delictivos, no deviniendo ella atípica por la comisión de un número indeterminado de delitos enmarcados en la misma figura penal, ya que no se requiere para su tipicidad la realización de delitos diversos, bastando, simplemente, estar destinada a cometerlos"[24].

f) Indeterminación

Las palabras "asociación o banda destinada a cometer delitos" son entendidas por la doctrina y jurisprudencia como el fin de cometer delitos indeterminados. Esto merece aclaración, pues la indeterminación no puede ser absoluta. No basta, por ejemplo, querer causar ilícitamente un mal a alguien, el acuerdo debe comprender una pluralidad de planes delictivos, en los que, por lo general, se habrán definido el campo de acción, los potenciales sujetos pasivos de los delitos y las líneas generales de la metodología que presidirá los hechos.

Al decir de la jurisprudencia: "...indeterminados, (o no totalmente determinados), **son los planes** que, para cometer delitos perfectamente determinados, acuerdan los miembros de una asociación..."[25].

Los hechos propuestos deben constituir delitos en sentido jurídico-penal; es decir quedan excluidas las faltas, contravenciones y otros hechos reprochables no previstos en la ley penal. Cabe aclarar que si el objeto de la misma fuere llevar a cabo conductas que están previstas como delitos en una legislación extranjera, no se llenaría el tipo de la figura previsto por el artículo 210.

IV. LA "ASOCIACIÓN ILÍCITA" DEFINIDA POR EL ART. 15 BIS DE LA LEY 24.769

La Ley 25.874 (B.O. 22/1/04) modifica el art. 15 de la Ley 24.769, sobre la base de una iniciativa del Poder Ejecutivo, que en su

[24] "Terruzi"; Cám.Nac.Crim. y Corr.; sala II, causa 9733
[25] Cám.Nac. Crim y Corr.; sala III, 20/9/94

nota de elevación del proyecto al Honorable Congreso de la Nación, señaló a modo de exposición de motivos:

"...En tal sentido, la experiencia recogida por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS han permitido la proliferación de un alto grado de especialización en la ejecución de conductas delictivas, habiéndose detectado la actuación de verdaderas organizaciones ilícitas dedicadas a "vender" –como si se tratara de un producto- el soporte técnico, logístico o intelectual para la comisión de delitos de evasión.

El Código Penal tipifica como delito a la figura de la asociación ilícita (Artículo 210 del Código Penal) existiendo opiniones divergentes para su aplicación en los supuestos de índole tributaria y previsional, por lo que entonces resulta pertinente proponer su adecuación.

Es por lo dicho que la figura que prevé incorporarse permitiría que las investigaciones se dirijan no solo a los contribuyentes que han utilizado tales mecanismos para evadir impuestos sino que también posibilitaría la individualización de las organizaciones delictivas que les han facilitado tal operatoria, permitiendo su desbaratamiento y desalentando la comisión de delitos de esta especie.

Esta figura, no resultaría ajena a los actuales mecanismos normativos previstos por el derecho penal, bastando mencionar –a título de ejemplo- la actual conformación del art. 865 del Código Aduanero, el cual, estipula un agravamiento de las penas establecidas para el contrabando cuando en el hecho intervienen tres o más personas (supuesto base de la asociación ilícita).

Que la reforma que se formula contempla fijar severas penas respecto de aquellos que formen parte de asociaciones criminales que tengan por finalidad favorecer o posibilitar la ejecución de delitos penales tributarios y previsionales, integrándolos de un modo más concreto y específico con las previsiones generales del artículo 210 del Código Penal, de modo tal que no importe –en modo alguno- la abrogación de las conductas alcanzadas por la figura de la asociación ilícita.

De tal forma, se propone incorporar como Artículo 15 bis de la Ley 24.769, el siguiente texto.

"ARTÍCULO 15 BIS.- Sin perjuicio de lo dispuesto en el Título VIII. Capítulo 11 del libro Segundo del Código Penal, será reprimido con penas de tres años y seis meses a diez años de prisión quien formare parte de una asociación u organización compuesta por tres o más personas destinada a posibilitar, facilitar o brindar la colaboración necesaria para la ejecución de alguno de los delitos previstos en la presente ley por el mero hecho de integrarla. Respecto de los Jefes u organizadores, el mínimo legal será de cinco años de prisión".

El tránsito legislativo, con los avatares de las épocas que nos gobiernan, modifica –diríamos- en forma importante la primigenia intención del Ejecutivo y termina por plasmar, un alcance distinto de las figuras originariamente pensadas, además de una redacción más acabada de lo que ya podría darse en llamar "asociación ilícita tributaria".

El texto modificado es el siguiente:

"ARTÍCULO 15. – El que a sabiendas:

a. Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

b. Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de CUATRO (4) años de prisión.

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.

4.1. LOS INCISOS A) Y B) DEL ART. 15

Uno de los grandes cambios instalados por la nueva ley, es precisamente, la inclusión del inciso b). Recordemos que la redacción original del mentado artículo 15 sólo contenía lo que ahora se denomina "inciso a" y que se refiere –centralmente- a la aplicación de la pena de inhabilitación especial (además de las penas que correspondieren por la participación en el hecho) para quienes "a sabiendas" efectuaren ciertas acciones típicas (dictaminar, informar, dar fe o autorizar actos jurídicos u otros documentos contables o no) para facilitar la comisión de los delitos previstos en Ley Penal Tributaria. Estamos en este caso, ante la activación de las reglas de la participación en los hechos dolosos. Dado que las conductas tipificadas deben efectuarse "a sabiendas", la presencia del dolo en su aspecto cognoscitivo y volitivo es necesaria para el llenado de la conducta típica, y como bien afirma Villegas: "Esto permite descartar la punibilidad de las conductas culposas, es decir, aquellas en las cuales se actúa por imprudencia, negligencia o impericia, produciendo un resultado dañoso sin quererlo...". Siguiendo a Villegas, destacamos su acertada opinión, cuando expresa que: "La ley 24.729, en su art. 15, es más severa que la 23.771, en sus art. 13, puesto que no quiere que los actos detallados se utilicen para cometer delitos sino que basta que faciliten su comisión. Esto significa actualmente las actuaciones no deben ser vitales e imprescindibles para la comisión, sino que simplemente debe tratarse de instrumentos que tengan la posibilidad de favorecer la comisión de delitos tributarios o previsionales. Ello torna punible no sólo la complicidad primaria (art. 45 Cód. penal) sino también la complicidad secundaria (art. 46), es decir, la ayuda posterior mediando promesa anterior..." [26] [27].

[26] Héctor B. Villegas; Parte VI, "Derecho Tributario Penal" del Tomo I, "Derecho Tributario"; Volumen 2 del "tratado de Tributación", Director Horacio A. García Belsunce; Ed. Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 480.
[27] Héctor B. Villegas; op. cit., p. 480

Resulta indudable que estamos –en la especie- en presencia de delitos de "peligro abstracto" por cuanto, sólo basta poner en "peligro" el bien jurídico tutelado (Hacienda Pública) sin que resulte necesaria la perpetración de otros resultados dañosos. Estas circunstancias y características alejan la posibilidad de la comisión en grado de tentativa.

4.2. LA TIPICIDAD DEL INCISO B)

Debe analizarse detenidamente la redacción propuesta, para advertir que el concepto mandatario "el que a sabiendas" con más la intención del verbo sustantivo "concurriere...", agregado al cómputo numérico "...con dos o más personas...", alcanza para componer la trilogía de participantes buscada por la norma.

Si bien el texto legal no alude explícitamente al concepto de "banda", el primitivo concepto numérico subyacente en ella es el que priva como calificante, al igual que en numerosas figuras del código penal vigente. El concepto de "banda", o grupo criminal, es tan viejo como el principio de asociación.

Dejando de lado el significado etimológico y originario de "parcialidad armada" o "grupo armado" que mencionáramos antes, lo concreto es que la "banda" es un grupo de individuos asociados en la acción, en los benéficos y en los riesgos de una empresa criminal. Los progresos impuestos por la organización social, las tecnologías, la diversidad de funciones y la división del trabajo, han dejado sentir su influjo en la empresa criminal. Juegan un papel importante en estas actividades, el que manda y el que obedece, el que ordena y el que ejecuta la orden, el que impele con su superioridad o sus conocimientos y el que se pliega con su inferioridad o su ignorancia, y cuantos obtienen los beneficios de los crímenes.

Originariamente la banda constituía un grupo de ordinario indiferenciado, que imponía su superioridad numérica. Actualmente, la utilización de procedimientos técnicos hace necesaria la división del trabajo conforme funciones específicamente determinadas o conocimientos científicos y técnicos adecuados. Organizar y llevar a cabo una evasión tributaria o previsional, venciendo las medidas de control predispuestas por la autoridad, no es lo mismo que acometer un robo en despoblado. Lo que permanece inalterado es que para que exista una "banda" es suficiente la mera asociación antes de cometer un delito o en el acto de cometerlo, bastando en consecuencia la simple pluralidad de imputados fijada en la Ley.

Lo que diferencia al mero "acuerdo criminal" de la asociación ilícita es su **transitoriedad y la determinación** de los delitos a perpetrar. El acuerdo criminal entre tres o más sujetos, dirigido a la comisión de uno o más delitos **determinados** carece del atributo de "permanencia" que caracteriza a una asociación verdadera, cuya peligrosidad radica precisamente en su capacidad de generar planes para cometer ilícitos.

El concepto del número calificante de partícipes, análogo al que subyace en el concepto de "banda" o acuerdo criminal es el acogido por el inc. b) del nuevo art. 15 Ley 24.769.

A título de ejemplo: si en una sociedad comercial, el número de participantes en una maniobra dirigida a evadir a favor de la empresa un impuesto nacional es superior a dos sujetos, las conductas de los partícipes serán alcanzadas por la sanción prevista para el delito específico, con el agravamiento del mínimo de la pena previsto en el inciso b), un mínimo de 4 años de prisión. Pero el grupo no será imputable por asociación ilícita (Inc. c del art. 210 del C.P.) en la medida que no se reúnan los demás requisitos de esa figura (propósito colectivo respecto de una pluralidad de planes, permanencia, indeterminación).

Esta línea doctrinaria es ratificada por Creus cuando indaga en las figuras típicas previstas por el artículo 166 del CP y el concepto de "banda": "...los textos actuales...nos vuelven a la creencia de que tal banda no hace otra cosa que indicar una pluralidad de partícipes ejecutivos de por lo menos tres sujetos, aunque no se den en ella los demás requisitos típicos del art. 210"[28].

En otra línea de análisis, las nuevas normas han materializado el objetivo declarado por el P.E. de que los delitos tributarios y previsionales sean amenazados con penas de cumplimiento efectivo. Así, el inc. b) del art. 15 establece un mínimo de 4 años de prisión para el caso de la participación de tres o más personas en la comisión de alguno de los delitos tipificados en la ley, y el inc. c) fija para la "asociación ilícita" tributaria una pena mínima de 3 años y seis meses de prisión.

Ello elimina la posibilidad de condenación a penas privativas de libertad de ejecución condicional, así como inhabilita aplicación del instituto de la "Suspensión del Juicio a Prueba" (Probation) previsto por el art. 76 bis del Código Penal, criterio similar al sustentado para la evasión agravada de los arts. 2° y 8° y para el aprovechamiento indebido de subsidios del art. 3° (LPT).

4.3. EL INC. C) DEL ART. 15

Las deficiencias en la técnica legislativa que exhibía el proyecto, fueron subsanadas en el texto sancionado en definitiva pero, en contrapartida, se han incorporado otros defectos que generan sin duda, algunos debates.

En el texto del proyecto, estaba ausente el requisito de la "pluralidad de planes", que es uno de los elementos que la doctrina asume como característicos de la asociación ilícita. Dicha ausencia (más allá de la intención del P.E.N.) desvirtuaba la figura, y la norma simplemente reprimía de un modo más severo un caso especial de participación criminal determinado en razón de la materia (el bien jurídico inmediatamente protegido: la hacienda pública).

En el texto sancionado, ese defecto ha sido corregido pero a nuestro entender también defectuosamente. Así, el inc. c) del nuevo art. 15, reprime al que formare parte de una **organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos identificados en la presente ley.**

---

[28] CREUS Carlos; "Derecho penal". Parte Especial. Tomo I, 5º edición actualizada; Ed. Astrea. Buenos Aires 1996, p. 462

El texto admite más de una interpretación:

La alusión a la "habitualidad" apunta a satisfacer simultáneamente los atributos de "permanencia" y"pluralidad de planes" de la organización, característicos de la asociación ilícita. Ahora bien, el "hábito es una costumbre adquirida por la recepción de actos de la misma especie y, desde esta época, exigir "habitualidad" **al destino o finalidad** de la asociación, (algo que está situado cronológicamente en el futuro), no parece razonable, salvo que se fuerce la interpretación en el sentido de que "el destino de la organización sea el de cometer en adelante una pluralidad de hechos ilícitos en forma habitual". Si esta fuere (y así parece) la intención del legislador, ciertamente existieron mejores formas de expresarla que la sancionada.

Una interpretación menos elaborada podría entender que la "habitualidad" exigida a la "finalidad" de la asociación debe inferirse a partir de la conducta **precedente** de sus integrantes, es decir, que por el análisis del pasado se deduciría el destino (finalidad) fijado a la organización para el futuro, a ser desarrollado en forma habitual.

En resumen:

O la Organización delictiva, por sus antecedentes fácticos evidencia **que habitualmente se dedica a cometer estos delitos**, (lo que sería un caso de reiteración) y por ello permite inferir que la perpetración de estos delitos es el "objeto" o "destino" que los integrantes le han dado a dicha organización. ("habitualmente estará destinada a cometer"); o bien, el legislador ha querido definir que la organización delictiva que por esta figura reprime es la que esté **destinada a cometer habitualmente** cualquiera de los delitos tipificados. *La figura no es trivial, pues en un caso habrán de examinarse las pruebas de la historia de la Organización y en el otro solo será necesario analizar las evidencias sobre sus planes hacia el futuro.*

En este sentido, no resulta ajustado interpretar que el delito autónomo descripto por la "asociación ilícita", permita identificar y relacionar precisamente la "pluralidad de delitos" con los tipos penales legislados, sino más bien con la conformación de "pluralidad de planes delictivos". Según calificada doctrina y abundante jurisprudencia: "...las razones en virtud de las cuales el legislador ha tipificado con carácter autónomo lo que en puridad son actos preparatorios de los delitos cuya ejecución constituye el objeto de la asociación, radica en la extrema peligrosidad que entraña la existencia misma de asociaciones de índole criminal, y la lesión que ello produce en la tranquilidad y la paz social"[29].

Va de suyo, que a la irrupción del tipo "asociación ilícita" en la Ley Penal tributaria no puede adjudicársele la protección del bien jurídico "orden público" o tranquilidad pública" (de acuerdo con su denominación anterior), sino la protección de la "Hacienda Pública" o el mantenimiento del normal flujo de ingresos de la Hacienda Pública, como unánimemente reconoce la doctrina.

[29] CSJN; "Sanzoni, Emilio Oscar s/ asociación Ilícita. Recurso de Hecho"; 12/9/2002; (S 1175. XXXVI)

No podemos soslayar el tema de la dificultad probatoria que plantea la norma. Difícilmente los integrantes de la asociación ilícita celebren un acuerdo formal y fehaciente acerca de sus objetivos y planes, de modo que la decisión colectiva de cometer delitos, así como la de perpetrarlos como una actividad habitual, deberá ser probada a partir de numerosas y diversas pruebas indirectas.

No debe llamarnos a confusión el "perfeccionamiento" de la figura de asociación ilícita que la nueva ley aporta y que nos apuramos a definir como "asociación ilícita tributaria", ya que, por el art. 4° del Código Penal[30] la figura descripta por el art. 210 del C.P. resultaba de plena aplicación a los delitos tipificados de la "Ley Especial" Penal Tributaria. En todo caso, lo que esta adaptación de la figura provee en particular, es lo que subyace en el mensaje de elevación del proyecto original, como génesis de las intenciones del Ejecutivo: una herramienta de Administración Tributaria más contundente, que permita orientar la presumible detección de los delitos no solo respecto de "...los contribuyentes que han utilizado tales mecanismos para evadir sus impuestos sino que también posibilitaría la indemnización de las organizaciones delictivas que les han facilitado tal operatoria, permitiendo su desbaratamiento y desalentando la comisión de delitos de esta especie".

Lo precedentemente expuesto, queda claramente demostrado, con un muy reciente fallo emanado de la Cámara nacional en lo Penal Económico[31], respecto de una causa en la que, las tareas investigativas y la documentación colectada llenaron de convicción suficiente al juzgador de que: "Por el estudio del legajo se advierte, con el alcance exigido por el art. 306 del C.P.P.N., la presencia de los elementos que constituyen el tipo de objetivo de la asociación ilícita (Art. 210 del Código Penal)".

Resulta interesante y aleccionador indagar en las circunstancias propias de la causa, en tanto, resulta de lo actuado que: "Las sociedades presuntamente ficticias que habrían sido creadas fueron utilizadas, en principio, para la simulación de operaciones comerciales con contribuyentes cuya existencia no está cuestionada, por medio de las cuales éstos últimos habrían reducido indebidamente la base imponible de sus obligaciones tributarias. EN ese marco, por la gran cantidad de personas jurídicas que habrían echado mano del "servicio" investigado, se advierte la presencia de la finalidad –exigida por el tipo del Art. 210 del Código Penal- de cometer "...una pluralidad de planes delictivos, que no se agote en una conducta delictiva determinada..."

Surge muy claro de los párrafos transcriptos que la figura típica del art. 210 C.P. resultaba aplicable, aún en los casos en que los "planes delictivos" ponían en peligro el bien jurídico "hacienda pública" a través de la reducción de las obligaciones tributarias; es más, la Cámara observa en el considerando 15 de la sentencia que "...el razonamiento de la defensa...por el cual se hace referencia a la existencia de un proyecto legislativo de reformas vinculadas al tipo penal aplicado por el juzgado a quo, no puede prosperar, toda vez que la

[30] "Art. 4º.- Las disposiciones generales del presente código de aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario".
[31] "Real de Azua, Enrique Carlos y otros s/ asociación ilícita"; causa 51125; CNPE, sala B, 30/12/03 (IMP, 2004-6-21)

disposición legal vigente al momento de los hechos era el art. 210 del C.P., y –conforme lo expresado por la presente- sus elementos típicos se encontraría "prima fecie" acreditados por las evidencias incorporables al legajo..."

Por todo lo apuntado debe entenderse que la tipicidad automática del delito de "asociación ilícita" permitía su aplicación aún al campo tributario; el fallo descripto representa buena prueba de ello; en todo caso –y aquí lo importante- su inclusión en la Ley Penal Tributaria dotará a la autoridad de administración y control de una más poderosa "herramienta" que permitirá (según la intención del Ejecutivo) enfrentar con más contundencia y eficacia? Al flagelo de la evasión.

Cabe, en virtud de lo expresado en párrafos anteriores algo más en los efectos, a partir de la introducción de la figura "asociación ilícita" como delito autónomo. Quedó claro que, una de las características del tipo es el "armado" o conformación de multiplicidad de planes delictivos, con el fin de cometer una cantidad indeterminada de delitos; ahora bien, dichos planes delictivos, deben estar orientados a cometer "...cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley..." tal cual lo indica el mismo inciso c) del nuevo art. 15.

Cuando Creus analizaba la figura típica del art. 210 C.P., expresaba que, sí se da un concurso real entre el delito de asociación ilícita y los que "...se comentan en cumplimiento del objetivo de aquélla..." 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 cumplimiento de los objetivos de la asociación, no hayan recibido su participación en cualquier nivel..."[32]

Ahora bien, nos preguntamos ¿cuál será el "nivel" de participación de los miembros de una "asociación ilícita tributaria"?. Esto necesariamente dependerá de la situación subjetiva particular frente a los distintos ilícitos. En aquellas "organizaciones" en que alguno o algunos de los miembros resulten ser también los propios obligados frente al tributo, seguramente, se podrá medir la intensidad de la participación en forma más acabada y existirá por activación de las reglas del concurso (a que hacía mención Creus) una mayor claridad y aproximación a la conducta total desplegada. Más, teniendo en cuanta que la mayoría de los delitos tipificados por la Ley Penal Tributaria son delitos de "propia mano", ciertas intervenciones pueden sufrir un corte entre las distintas conductas (la conducta asociativa y la intervención en el ilícito fiscal), con la posibilidad de que –en suma- se pueda atribuir solamente un reproche a la conducta asociativa y una participación de baja intensidad o muy alejada del propio delito fiscal. Recurramos a un ejemplo. Supongamos una "organización" integrada por uno o más titulares de obligaciones tributarias, con más la participación de miembros) p.e. profesionales) que provean la logística, técnica y asesoramiento para (entre otras cosas) tergiversar la base imponible tributaria, a través la inclusión de facturas apócrifas, y también sujetos que provean los elementos materiales (facturas o documentos) que cierren el circuito ilegal. No caben dudas que, los que resulten obligados, se expondrán a la activación de las reglas del concurso, por cuanto, amén de la conducta disvaliosa que significa asociarse con fines delictivos, podrán ser

[32] CREUS Carlos; op. cit., p. 112

imputados de las conductas típicas establecidas (p.e.) en los artículos 1° o 2° de la LPT. ¿Cuál es la participación en el ilícito fiscal, de los nombrados en tercer término, o sea, los "proveedores" de facturas apócrifas?

En principio, no ingresan en forma directa en ninguna de las conductas típicas calificadas en la LPT, ni siquiera en las acciones calificadas por el inciso a) del mismo artículo 15, en tanto, dichas acciones típicas se refieren a ciertas actividades emparentadas con el ejercicio profesional; por lo cual –en todo caso- podrá atribuírseles una complicidad primaria o secundaria, según la situación y la intervención.

En suma y como colofón a este análisis pueden destacar algunas cuestiones importantes:

a) La interposición de la figura de "asociación ilícita" en el ámbito de la LPT, implica la fortaleza y casi exclusividad de dicha figura, más allá de dicha figura, más allá de los propios delitos tributarios.

b) Ciertos miembros o integrantes de asociaciones ilícitas tendrán una participación lejana o difusa en el o los ilícitos tributarios perpetrados como corolario de los planes delictivos activados.

c) Tales participaciones de "baja intensidad" en el delito fiscal harán desplazar las conductas, primordialmente, hacia la propia figura "asociativa" de carácter ilícito, provocando, que ciertos actores se verán expuestos a una reprimenda penal mucho más gravosa (en algunos casos) que la prevista para el ilícito tributario en cuestión.

d) Esta última situación condice con el espíritu del mensaje N° 208, por el que se pretende el desbaratamiento de "...verdaderas organizaciones ilícitas dedicadas a "vender" –como si se tratara de un producto- el soporte técnico, logístico o intelectual para la comisión de delitos de evasión..."

De acuerdo con todo lo observado, se puede dar cuenta de una nueva óptica en la represión de los delitos contra la hacienda pública, tipificados –en general- desde el punto de vista de la autoría como de "propia mano", para poner fuerte énfasis en la persecución de las figuras agravadas de participación, ya bien, a través de la concurrencia de tres o más personas en un "acuerdo criminal" (art. 15, inciso b) o por aplicación de la más ambiciosa figura de la "asociación ilícita" (art. 15, inciso c)

V. ALGUNOS SUPUESTOS Y CONCLUSIONES

Está claro que las organizaciones de tres o más personas (tengan o no como "pantalla" la forma de una sociedad regularmente constituida), destinadas a cometer, favorecer o posibilitar la comisión de delitos penales tributarios y previsionales, mediante la provisión de soporte técnico, logístico o intelectual a otras empresas comerciales,

industriales o financieras, quedarán atrapadas en la figura de la asociación ilícita especial en el inc. c) del art. 15 que analizamos.

A ello habrán de adicionarse las sanciones correspondientes a los delitos consumados en que hubieren participado, conforme la norma del art. 55 del C.P. (concurso real9. En ningún caso los declarados penalmente responsables podrán acceder al beneficio de la condena de ejecución condicional, puesto que el mínimo previsto para las penas excede los tres años.

Conforme el texto aprobado, resulta irrelevante que la organización delictiva sea interna o externa a la empresa beneficiaria del o los ilícitos que se consumen.

La organización "proveedora de servicios" destinados a que la empresa "usuaria" acceda a beneficios ilícitos por medio de los delitos tipificados en la ley, queda amenazada con la pena prevista en el inc. c) y con las sanciones que correspondan a cada uno de los delitos consumados o tentados, en la medida de su participación en cada uno de ellos, aplicándose la norma del art. 55 CP (concurso real).

Los integrantes de la empresa "usuaria", partícipes en los delitos consumados o tentados, serán pasibles de las sanciones previstas para cada uno de ellos, pudiendo sufrir el agravamiento de pena dispuesto *en el inc. b) del art. 15,* en su caso.

No se advierte en principio como posible la incriminación de estos últimos al tenor del inc. c) del art. 15, salvo que se pruebe que los partícipes "internos" simultáneamente forman parte de la organización "externa".

Sin embargo, no es de descartar la posibilidad de que la "organización externa" haya sido creada por responsables de la empresa "usuaria", bajo la máscara de una sociedad regularmente constituida, para lograr sus fines.

También resulta claro, a la luz de las nuevas normas, que el partícipe en la comisión de un delito de los tipificados en la Ley mediante un acuerdo criminal ocasional entre tres o más personas, estará a sujeto un a un agravamiento en la represión, por elevación de la pena a un mínimo de 4 años de prisión.

Ello con independencia a la configuración o no del delito previsto en el inc. c) del art. 15, que reprime el mero hecho de formar parte de la organización destinada a cometer los delitos.

El avance que se observa en la tecnología de comunicaciones y del procesamiento de la información ha venido a introducir supuestos de conductas delictivas que hace unos años eran inimaginables. El fenómeno de la llamada "globalización" contribuye a incrementar las dificultades para la detección y prueba de conductas ilícitas y, simétricamente, facilita la proliferación de organizaciones criminógenas.

Pero valga advertir –como broche final- que en todas estas situaciones el hilo pareciera cortarse por lo más delgado. El texto original del art. 13 de la Ley 23.771 aludía a la participación de

"...funcionarios públicos..." y de "...escribanos, contadores públicos o apoderados..." en los actos típicos necesarios para la "comisión" de los delitos de la LPT. Tanto el texto del art. 15 de la LPT (desde un comienzo), como ahora el inciso a) del "nuevo" art. 15 han desterrado (en lo pertinente) la mención a las profesiones que, de una forma u otra pueden intervenir o tienen incumbencias en la materia tributaria.

Si bien ha desaparecido la mención específica de dichos profesionales y –por otra parte- los nuevos incisos b) y c) resultan de plena aplicación a todos los que "...a sabiendas...", es decir, a cualquier persona 8obligado, funcionario, representante, apoderado, etc), resulta válida la sensación del "ambiente" que reina en torno al art. 15. Es claro, los profesionales que han hecho de la tributación su especialidad interactúan en el campo en que el ilícito especial podría tener ocurrencia.

Como antes aventuráramos, el hilo parece cortarse por lo más delgado. Los tributistas locales se ven compelidos diariamente a informarse, interpretar (la más de las veces descifrar), compatibilizar, adaptar y aplicar la interminable maraña de normas legales, reglamentarias e instructivas que componen del cuerpo de nuestra tributación. Esto –obviamente- sólo por nombrar un número reducido de las pericias técnicas que tienen que desplegar para llenar su cometido profesional. A esta pléyade de funciones se deben agregar a partir de ahora)so pena de compartir cama y comida con delincuentes de toda laya) una cantidad minuciosa de análisis previos antes de emitir cualquier opinión, asesoramiento o planificación y por supuesto, dejar todo perfectamente documentado para evitar que cualquier diferencia de interpretación pueda poner en marcha la impiadosa máquina de denuncias y acciones. Ahora bien –verdaderamente- ¿la férrea interposición de la figura de participación criminal de los profesionales puede constituir un parámetro para tornar en fructífera la pelea contra el flagelo de la evasión? La respuesta es NO. En todo caso se trata de tapar el déficit que la Administración Tributaria viene mostrando a través de largos años, precisamente en la acometida de dicha batalla.

Es por estas razones y sin perjuicio de que resulte válida y compartida la intención de lucha frontal contra la evasión, abogamos desde aquí, para que las nuevas "herramientas" sean utilizadas con criterio, ecuanimidad y mesura, evitando, tanto el dispendio jurisdiccional como la "condena mediática", porque, en todo caso –y de una vez por todas- deberían atacarse las causas de la evasión y no solamente los efectos.