

El delito de asociación ilícita fiscal

Algunas cuestiones controvertidas

Por Gerard Gramática Bosch
Débora Ruth Ferrari [1]

1. Introducción [\[arriba\]](#)

El delito de asociación ilícita fiscal en Argentina ha sido, desde su creación (diciembre de 2003[2]), objeto de múltiples críticas e incluso de distintos planteos de inconstitucionalidad resueltos negativamente hasta la fecha. Y, a pesar de ello, observamos que la jurisprudencia no establece pautas seguras de aplicación de este tipo penal. Por el contrario, advertimos una aplicación regular de esta figura en nuestra jurisprudencia de Córdoba, encontrando algunas cuestiones contradictorias, en torno al uso de este tipo penal por los distintos operadores que generan incertidumbre jurídica y que exponen las deficiencias técnicas de esta figura a la hora de su implementación.

La idea del presente trabajo es, por un lado, exponer algunas cuestiones que consideramos de interés y de controversia de este delito. Y luego, en una segunda parte, realizar un análisis de dos casos concretos de la práctica judicial en plena etapa aún de investigación. A partir de allí, y una vez introducido al lector en las características particulares de cada proceso, mencionar cuál sería el problema o problemas principales técnicos que detectamos. Por último, concluiríamos con la realización de algunas consideraciones críticas al respecto, aclarando que este trabajo ha sido motivado en virtud de las discusiones técnicas, que trabajando en conjunto, se nos generan a diario en nuestra profesión, a partir de casos concretos y que ameritan un desarrollo profundo en el análisis dogmático del tipo penal, lo que aún no hemos realizado; no obstante ello y de manera superficial, expondremos nuestras principales inquietudes sobre el tema planteado.

2. Cuestiones controvertidas [\[arriba\]](#)

2.1. Antecedentes legislativos del delito de asociación ilícita fiscal

Como parte integrante de este análisis, nos pareció muy importante destacar cuál ha sido la evolución legislativa de esta figura penal. Y el motivo principal de ello es que los antecedentes legislativos cumplen un papel útil para descifrar cuál ha sido la voluntad y finalidad del legislador penal a la hora de crear este delito.[3]

El Poder Ejecutivo Nacional[4] expresó su voluntad de poner traje a rayas a los evasores y en concordancia con ese pronunciamiento, envió a la Cámara de Diputados de la Nación el proyecto de ley, mediante el cual proponía sustituir el art. 15 del a Ley N° 24.769 (B. O. 15/01/97).

El mensaje que acompañó dicho proyecto refería que la experiencia recogida por la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP) había permitido apreciar 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 tipificaba como delito la figura de la asociación ilícita (art. 210 C.P.),

existiendo opiniones divergentes para su aplicación en los supuestos de índole tributaria y previsional, por lo que entonces resultaba pertinente proponer su adecuación. La figura que se preveía incorporar permitiría que las investigaciones se dirigieran no solo a los contribuyentes que habían utilizado tales mecanismos para evadir sus impuestos, sino también posibilitaría la individualización de las organizaciones delictivas que les habían facilitado tal operatoria, permitiendo su desbaratamiento y desalentando la comisión de delitos de esta especie.[5]

Según la redacción provisoria del delito, se buscaba castigar "...a quien formara 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 su parte, la Cámara de Diputados modificó el proyecto recibido y consideró más adecuado que este tipo penal sea directamente incorporado al art. 210 C.P.

Finalmente, la Cámara de Senadores decidió modificar el proyecto originario, por ejemplo, agregando el requisito de habitualidad e incorporando el mismo a la Ley Penal Tributaria y no al Código Penal. Y lo más importante, eliminó del tipo penal la finalidad de brindar colaboración, facilitar o posibilitar la comisión de delitos tributarios, sancionando en forma directa la organización o asociación destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la Ley N° 24.769, lo cual fue nuevamente modificado por la Ley N° 27.430, que en el art. 279, incorpora el nuevo texto del régimen penal tributario, que agregó las conductas de colaboración y coadyuva y modificó la palabra delitos por ilícitos.

Se desprende del debate parlamentario que la mayoría de las actividades disvaliosas que se ofrecieron, como ejemplo de la necesidad de la reforma, consistían en el armado de sociedades fantasma en paraísos fiscales, usinas de facturas apócrifas[6], utilización de testaferros.[7]

La redacción actual del art. 15 c de la Ley N° 27.430 es la siguiente:

"Art. 15.- 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 la presente ley, será reprimido con prisión de tres años (3) y seis meses (6) a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión".[8]

Consideramos que el término ilícitos debe ser tomado exclusivamente en sentido técnico como comprensivo de la intención y voluntad de los integrantes de la asociación de cometer p. ej., un delito de evasión o evasión agravada, etc. Por lo tanto, no cabría esta figura penal, si las conductas están dirigidas a cometer infracciones administrativas.

Como se verá más adelante, esta interpretación tiene mucha incidencia, a la hora de considerar típica o no una determinada conducta, ya que parece necesario acreditar objetivamente que las conductas investigadas tenían serios indicios de sospecha (imputación), probabilidad (procesamiento y elevación a juicio) o certeza positiva (condena) para incurrir en un delito, p. ej., de evasión. Y en consecuencia, tiene que existir prueba objetiva y científica (determinación de

oficio -sobre base cierta- y pericia contable), que avale la posible existencia de los distintos elementos típicos (objetivos y subjetivos) del delito de evasión. Caso contrario, si no es posible acreditar mínimamente que una conducta supuestamente delictiva no supera el monto de pesos 1.500.000 por un tributo concreto, no sería posible sostener válidamente la aplicación del delito de asociación ilícita fiscal.

Con independencia de la existencia del art. 210 C.P., el legislador creó un delito autónomo.

Claramente, estamos ante la sanción de un acto preparatorio que, en muchos casos, tiene una dificultad probatoria indudable y mucha subjetividad del juzgador a la hora de aplicar o no este delito. Incluso, si concurriera con el delito de evasión agravado por el número de personas intervinientes, se podría seriamente plantear un concurso ideal o incluso aparente de tipos (por consunción). Es un tipo penal de peligro abstracto, mera actividad, resultativo y no admite tentativa. A nuestro modo de ver, solo exige dolo directo, ya que contiene un elemento cognitivo expreso dado por el término “a sabiendas”.

Si bien las penas no son muy distintas, agregó un incremento en el mínimo de la pena (3 años y 6 meses) para aquellos integrantes que forman parte de la asociación que, en la práctica, ha sido utilizado para justificar pedidos de detención con total independencia del riesgo procesal concreto.

Riquert, crítica a la que adherimos, destaca el despropósito que queda evidente, si se compara la norma especial (asociación ilícita fiscal) con la general (en alusión al art. 210 C.P.), y se verifica que, al presente, encontrarán más severa respuesta quienes acuerden producir evasiones tributarias que quienes concierten matar, mutilar o violar a otros seres humanos. Y también, agrega el autor que ni siquiera dentro del propio sistema de la ley especial, la escala abstracta aparece proporcional. La asociación ilícita tributaria ha quedado en el sistema de la ley especial, equiparada en cuanto a su mínimo a las figuras de evasión tributaria y previsional agravadas y el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (arts. 29, 39 y 89), a los que además, supera en el máximo (que es de diez años, mientras que para los antes mencionados, es de nueve). El acto preparatorio en incriminación autónoma tiene penas más severas que las más graves de los tipos de resultado o daño.[9]

Se trata de una figura ciertamente controversial, tanto desde la perspectiva del principio de proporcionalidad (legitimación penal), cuanto en lo concerniente a su propia redacción y ubicación sistemática.

2.2. Bien Jurídico Protegido en el art. 15 inc. c. vs. art. 210 del C.P.

Si bien no es objeto del presente exponer todas las posiciones doctrinarias sobre el bien jurídico protegido de la asociación ilícita fiscal, vale repasar que hay autores que sostienen que mediante este tipo penal, no se protege ningún bien[10]; otros, que entienden que se protege la intangibilidad de la recaudación tributaria[11]; otros, el orden público, pero en un sentido funcional al objeto de la ley penal tributaria[12]; otros, que entienden que es un delito pluriofensivo y, por ello, se protege el orden público y la hacienda pública, objeto de la ley penal tributaria.[13]

Analizando los dos tipos penales en concreto (asociación ilícita común y la fiscal) y los motivos de su creación, no vislumbramos que existan diferencias sustanciales en torno a qué es lo que se pretende proteger mediante los mismos. Está claro que en ambas normas, lo que subyace es la protección del orden público[14], la tranquilidad pública, la preservación de la paz jurídica frente a la idea de la alarma social, frente al tipo de comportamiento que se busca reprimir. Y si alguna duda pudiera existir al respecto, bastaría con establecer un delito de asociación ilícita fiscal, pero a diferencia de la redacción actual, con la misma pena -en su mínimo- prevista para la figura común.

Por consiguiente, a nuestro criterio, era innecesaria la creación de un nuevo tipo penal, cuando ya el art. 210 contemplaba lo que se quiso reprimir en el art. 15 inc. c; pero aún, la falta de coherencia y desproporcionalidad del mínimo de la escala penal demuestra las supuestas razones de política criminal de su creación: “poner traje a rayas a los evasores”[15], explicitar la eficacia simbólica del derecho penal que responde a los reclamos generalmente masivos de la población, frente a determinados hechos puntuales y que ha llevado a que nuestro original C.P. de 1921, se encuentre con un sin número de reformas parciales o denominadas “parches” que demuestran, entre otras cosas, su asistematicidad, desproporcionalidad de las penas, superposición de conductas y el erróneo uso de la técnica legislativa.

2.3. Habitualidad como elemento diferenciador del art 210 del C.P.

Si bien las estructuras de ambos tipos penales son similares, las diferencias radican en la incorporación del elemento subjetivo del tipo: “a sabiendas”, de las acciones típicas de colaboración y coadyuva y el elemento “habitualidad”.

Si bien vamos a centrarnos en la “habitualidad”, no debemos dejar de reparar en la discusión técnica que las acciones de colaboración y coadyuva pueden generar en torno a pretender equiparar la pena para los actos indicativos de una participación no necesaria con los actos de los autores, lo que atenta contra los principios de proporcionalidad y culpabilidad.

La “habitualidad” como elemento integrativo del tipo objetivo de peligro ha generado grandes problemas de interpretación, en cuanto a qué alcances se le da a dicho término. Está claro que lo habitual es lo que se repite, lo que implicaría demostrar que para que concurra el tipo de la asociación ilícita fiscal, debe haberse acreditado la existencia de hechos previos de ilícitos tributarios que el grupo debe haber realizado.

El requisito de habitualidad “...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...”. [16]

Cesano sostiene que la habitualidad es la repetición de la comisión de los hechos que debe ser probada por la parte acusadora. [17]

Esta es la posición a la que adherimos. En consecuencia, la crítica radica en pretender asimilar la habitualidad a la permanencia[18] o al propósito[19] -como elemento subjetivo del tipo-. Esta interpretación, a nuestro criterio, viola el principio de legalidad, ya que el elemento diferenciador, entre estos tipos penales,

es justamente la incorporación de este elemento como parte integrante del tipo objetivo. Sobre este punto, volveremos cuando analicemos dos casos concretos.

2.4. Proyecto de C.P. Regulación autónoma de la asociación ilícita fiscal. Incompatibilidades sistemáticas

Por Decreto PEN N° 103/2017, se creó la Comisión de Reforma del Código Penal[20] que elaboró una iniciativa de reforma del Código Penal que fue presentada el 25 de marzo del 2019 en el Congreso Nacional.

A los fines del presente trabajo, quisimos verificar qué había sucedido en torno a esta figura en cuestión y corroboramos que el Proyecto de CP, si bien integra al cuerpo del C.P., la legislación especial contenida en la actual Ley Penal Tributaria N° 27.430, entre otras leyes especiales, contiene en el título VIII los Delitos contra el Orden Público. Allí, se encuentra la regulación del art. 210, manteniéndose la redacción original e incorporando como agravantes, lo que hoy está regulado en los art. 210 bis y 213 bis.

Cuando nos remitimos a la exposición de motivos, sobre esta norma, los redactores han referido que: “Básicamente, se mantiene la estructura del texto actual, con algunas reformulaciones para aclarar algunas expresiones, suprimir la pena de reclusión y reorganizar los “bises” en incisos. Es una estructura bastante parecida a la del Anteproyecto 2012. Por su parte, el Anteproyecto 2006 tiene la particularidad de que elimina las figuras asociativas y la apología del delito, que aquí se propone mantener”.

Cuando observamos el título XVI, denominado Delitos Fiscales, verificamos que se mantiene en el nuevo art. 352 inc. 3[21], la redacción del art. 15 inc. c del Régimen Penal Tributario, previsto por el art. 279 de la Ley N° 27.430, y hay que destacar que se aplica a este título la responsabilidad penal de las personas jurídicas previstas en el art. 38 y ss. del Proyecto.

Haciendo una comparación, entendemos que subsiste un problema de sistematización, regulándose también, en el Proyecto de C.P. en dos oportunidades la asociación ilícita. Si quisiera otorgársele una protección especial, debería habérsela previsto en una de las tantas agravantes del art. 210.[22] Por otra parte, tampoco desapareció el problema de desproporcionalidad de las penas, ya que sigue siendo más gravosa la pena mínima del tipo especial de asociación ilícita que la prevista en el art. 210; no encontrando razones de peso que no sean las relativas al solo hecho del encarcelamiento preventivo o efectividad de la condena a imponer que permitan diferenciar el mínimo de la escala penal en el caso del art. 210 (3 años) con el futuro art. 353 inc. 2 (3 años y 6 meses).

2.5. Uso de la ley del “arrepentido”

Como todos sabemos, la Ley N° 27.304[23] incorporó la figura del arrepentido en el actual art. 41 ter de nuestro C.P., pudiendo utilizarse esta herramienta para la reducción de la escala penal a la de la tentativa, respecto de varios delitos, entre los cuales se encuentra el art. 210 (asociación ilícita), los delitos aduaneros, estupefacientes, etc., no estando comprendida la asociación ilícita fiscal, ni los delitos tributarios en general. El Proyecto del C.P. tampoco los involucra.

Nuestra inquietud radica en que, tanto el C.P., como el proyecto, regulan la aplicabilidad del arrepentido para todos los delitos aduaneros y para los delitos contra la administración pública, dejando afuera, sin brindar fundamento alguno (pese a todas las similitudes de los tipos penales), a los delitos fiscales que, genéricamente, atentan contra la hacienda pública.

En este punto, volvemos a encontrar, a nuestro criterio, un error en la no inclusión de los delitos fiscales y más aún de la asociación ilícita fiscal en concreto; no encontrando razones dogmáticas ni de política criminal que impidan que estos delitos no puedan ser abarcados por la figura del arrepentido. Pensamos que el legislador, y ahora la Comisión Redactora, podrán haber interpretado que por cuestiones de política criminal, la asociación ilícita fiscal no debería integrar el catálogo de los delitos donde sus partícipes puedan echar mano a esta herramienta; pero si esa fuera la razón, no se comprende por qué los delitos aduaneros y las estafas contra la administración pública sí quedan abarcadas en la norma y este delito no y, fundamentalmente, por qué no sería útil la aplicación del arrepentido en este ámbito de actuación, máxime cuando se caracterizan, en general, por ser delitos de compleja investigación y difícil determinación de los reales intervinientes de la maniobra investigada.

Por otra parte, y si bien no es objeto del presente, la reducción de la pena por el uso de esta herramienta sería a la del delito tentado. Al respecto, si los delitos de peligro abstracto y mera actividad, como lo es la asociación ilícita, por ser un acto preparatorio y producir ya un adelanto de las barreas de punibilidad[24], nos preguntamos: ¿sería operativa la reducción al delito tentado cuando, en principio, no admite tentativa? Si la respuesta fuera positiva, la reducción a la tentativa solo se aplicaría como una herramienta matemática. Pero si la respuesta fuera negativa, pero aún así sería razonable concederle el beneficio impuesto por la ley al arrepentido, y al no ser dogmáticamente posible hablar de tentativa en estos delitos, ¿se podría dejar sin sanción al delito en cuestión? Consideramos que esta última opción no sería la prevista por el legislador.

3. Casos concretos [\[arriba\]](#)

Los casos bajo análisis son los siguientes: “Martinat, Pablo Sebastián, Pautassi, Fernando p.ss.aa. Asociación ilícita fiscal” (en adelante, solo Lapaná) y “Santiago Oscar Lucas y otros p.ss.aa. infr. Ley N° 24.769” (en adelante, solo Grido). Ambas se tramitan ante el Juzgado Federal N° 1 de la ciudad de Córdoba, con la intervención de la Fiscalía Federal N° 1 de Córdoba, y han tomado estado público, tanto los hechos, como las resoluciones dictadas, las cuales incluso han sido publicitadas en medios masivos de comunicación, motivo por el cual, es que abordamos su tratamiento.

En el caso denominado Grido, según la imputación y muy sintéticamente, a los imputados se les atribuye conformar una empresa destinada, principalmente, a la producción y venta de helados y otorgamiento de franquicias para la comercialización de helados. Para ello, se habrían valido de distintas personas jurídicas, para la comisión de delitos fiscales que debían determinarse de conformidad con el art. 18 de la Ley N° 24.769 (determinación de oficio que debe practicar el organismo fiscal nacional AFIP/DGI), con el objetivo de obtener una mayor rentabilidad económica. Habrían realizado distintos mecanismos de ocultamiento y registración de operaciones comerciales como, p. ej., disponer de un sistema de franquicias; integrar en distintas provincias comercios del rubro integrados por los mismos dueños, amigos y familiares, que luego se vendían y se

declaraba un valor menor al real; y la venta de helados e insumos, eludiendo los controles fiscales (ventas marginales o en negro).

En el supuesto del caso Lapana, se les reprocha conformar una asociación destinada a la comisión de delitos fiscales, que debían determinarse de conformidad con el art. 18 de la Ley N° 24.769 (determinación de oficio), con el objetivo de obtener una mayor rentabilidad económica. Las empresas que conforman los imputados -aún en la actualidad- se dedican a la producción y distribución de productos de panadería; otorgamiento de franquicias para la comercialización de productos de panadería y autorización para explotar la marca de la empresa. Habrían realizado distintos mecanismos de ocultamiento y registración de operaciones comerciales, como, p. ej., disponer de un sistema de franquicias como modo de lograr una mayor expansión comercial; realizar ventas a los franquiciados, eludiendo los controles fiscales (ventas marginales o en negro), así como el pago de un FEE en blanco y otra parte en negro; y haber alentado a algunos franquiciados a asesorarse con un mismo estudio contable.

En ambos casos, son empresas de reconocida y premiada trayectoria, tanto en la Provincia de Córdoba, como a nivel nacional. En ambos casos, se utilizó, como herramienta comercial de crecimiento y expansión, el sistema de franquicias, que por aquel entonces (año 2010), no era muy conocido en Córdoba y era visto con mucho recelo y poco entendimiento por parte de los organismos fiscales de control.

Como es sabido, el sistema de franquicias es y será uno de los grandes motores de la economía, genera rápidamente empleo, inversión y fuerza continuamente a la mejora. A diferencia del comercio tradicional, el sistema de franquicias transmite el know how y el soporte continuo que ayuda a disminuir el riesgo de cierre de los comercios. Aunque esa disminución de riesgo lleva aparejado una disminución de rentabilidad, ya que por lógica, invierte continuamente en imagen, marketing, capacitación, limpieza, orden, auditorias y otros rubros.

En el supuesto de la empresa que producía y vendía cremas heladas (Grido), el padre y dos de sus hijos fueron detenidos y allanados sus domicilios personales y los comerciales de la compañía, todos en el mismo momento, descabezando la sociedad de sus principales autoridades. Además, la AFIP se encargó de difundir la noticia en distintos medios de comunicación, afirmando erróneamente que todo se trataba de una investigación, donde habían detectado una evasión de 200.000 millones de pesos.

En el caso de la empresa que producía y distribuía productos de panadería (Lapana), el Fiscal pidió la detención de las principales autoridades y los allanamientos a la administración de la empresa y a distintos franquiciados. Si bien se cumplió con dichos procedimientos, el Juez Federal no avaló el pedido de detención. Al igual que en el caso de Grido, la AFIP divulgó erróneamente una supuesta maniobra delictiva (evasión), que producía un perjuicio económico de 5.2 millones de pesos.

Paradójicamente, en ambos casos, se tomaron las medidas de allanamiento, registros, secuestros e, incluso en el caso Grido, detenciones sin contar con una verificación previa ni determinación de oficio de una deuda por parte de la AFIP. Es decir, se cantaba a los cuatro vientos la existencia de una evasión impositiva de 200 millones de pesos, en un caso, y de 5.2 millones de pesos, en el otro, y no había ningún procedimiento determinativo fiscal previo concreto ni científico

(siquiera sobre base presunta), que avalara la comisión de un delito de evasión ni, eventualmente, que el monto supuestamente evadido fuera el sostenido por la AFIP en sus distintas notas periodísticas.

De hecho, hoy podemos decir (al ser abogados defensores de ambas empresas), que transcurridos más de 8 años de investigación (caso Grido) y 6 años (caso Lapana), ni siquiera se cuenta con una deuda determinada por AFIP que permita concluir sobre la existencia de un delito de evasión.

4. Problema detectado [\[arriba\]](#)

El principal problema está dado por la interpretación jurídica y errónea aplicación del delito de asociación ilícita fiscal[25] y las graves consecuencias prácticas que trae aparejada su aplicación por parte de los Tribunales.[26] Más en concreto, establecer el límite o plus de reproche penal que lleve a los operadores jurídicos a distinguir entre el delito de asociación ilícita fiscal y otros delitos fiscales, como p. ej., evasión simple o agravada consumada o la tentativa de estos delitos.

Así podríamos preguntarnos, entre algunos interrogantes, lo siguiente: ¿cuál es el límite o barrera de aplicación del delito de asociación ilícita fiscal? ¿Toda comisión de infracciones administrativas implica la comisión del delito de asociación ilícita fiscal? ¿Toda comisión de conductas irregulares e inconsistencias, que no son ni podrán ser nunca configurativas de un delito penal tributario, implica la comisión del delito de asociación ilícita fiscal?

El problema no es menor, ya que, con la interpretación jurídica que se está dando en los casos bajo análisis, se corre el serio riesgo de considerar que todo delito de evasión implica automáticamente incurrir en el delito de asociación ilícita fiscal, siempre que hayan intervenido 3 o más personas en el hecho investigado. Cuestión que, en el ámbito empresarial, dicho número es muy fácil de lograr. Y esto no debería ser así por las consideraciones que intentaremos brindar en los apartados siguientes.

5. Crítica en relación con los casos bajo análisis y reflexiones finales [\[arriba\]](#)

La crítica que haremos a continuación se basa en la incorrecta aplicación del delito previsto en el art. 15 inc. c de la Ley N° 24.769 (actual Ley N° 27.430) a los casos referidos en este trabajo y sobre todo, a nuestro convencimiento que las conductas allí investigadas son objetiva y subjetivamente atípicas.

i. Consideramos que en ambos casos, no surge vulnerado el bien jurídico protegido, toda vez que ni siquiera existió peligro de afectación del mismo, ni menos se vulneró la hacienda pública, el erario público, ni la intangibilidad del mismo; incluso, hasta cualquier eventual suposición de afectación del bien jurídico protegido, se encuentra reparada a la luz del acogimiento de los imputados al régimen previsto en la Ley N° 26.860 de “Exteriorización Voluntaria de la Tenencia de Moneda Extranjera en el País y en el Exterior” y luego, en la posterior Ley N° 27.260 de sinceramiento fiscal (año 2016).

Vale la pena referir que, en los autos “Cuello Fernando Luís; Paulus Natalia de los Ángeles; Ceva Rubén Adolfo y otros P.SS.AA de Inf. art. 15 inc. c de la Ley N°

24.769” (Expediente N° 69/2008), resolución de fecha 18/12/2013, se desarrolló todo lo concerniente al bien jurídico protegido por el tipo penal del art. 15 inc. c.

Allí, se sostuvo que:

“...Los bienes jurídicos tutelados por todos los tipos penales previstos en la ley penal tributaria, incluyendo el nuevo art. 15, son en forma genérica y sin entrar a las particularidades de cada tipo, según los casos, o bien los recursos tributarios nacionales o bien los recursos destinados al sistema nacional de seguridad social...A modo de conclusión sobre el punto, puede decirse que tanto de la redacción del art. 15 inc. c de la Ley Penal Tributaria, como de la reseña doctrinaria que precede, al castigar a todos los que conformen una asociación ilícita cuya finalidad sea cometer los delitos de la ley penal tributaria, se trata de un tipo que protege directamente los bienes jurídicos cuidados por los tipos de la misma ley, vale decir los recursos y gastos de la hacienda pública nacional y las rentas de la seguridad social nacional; en tanto, en forma mediata, protege el orden público, que como consecuencia de la evasión fiscal, se ve afectado por la disminución de la capacidad del Estado de cumplir con sus fines...”.

En este sentido, no se encuentra vulnerada la intangibilidad de la hacienda pública ni tampoco de manera mediata el orden público ni la tranquilidad social, ya que no habrá nunca -como se verá infra- un “delito” penal tributario que pueda afectar dichos aspectos del bien jurídico penal protegido. Si las personas imputadas, en el peor de los casos y llevando los hechos de la causa al absurdo, se reunieron para omitir el pago y declaración de ventas e ingresos y así cometer una infracción administrativa -elusión-, mal podría el Tribunal considerar que ello es compatible con el delito de asociación ilícita fiscal.

ii. Al margen de ello, consideramos que si no existe la comisión de ningún delito tributario o, por lo menos, que se haya promovido acción penal por alguno de los delitos tributarios previstos en la ley, la asociación ilícita fiscal es objetiva y subjetivamente atípica.

La doctrina y la jurisprudencia, ni hablar del legislador penal, es clara, al sostener que son indicios para poder sostener que existe una asociación ilícita tributaria los siguientes: las estructuras societarias falsas, la contratación de testaferros para que presten sus firmas en esas estructuras, el uso de facturas falsas.[27] Como mínimo, se requieren tres personas y una organización con visos de permanencia, a fin de distinguirla de los “acuerdos transitorios”, donde deben distribuirse entre sus miembros funciones ilícitas. Y dichos indicios no se comprueban en los casos que analizamos y, por ello, los tomamos como ejemplos para demostrar un erróneo uso de la figura en cuestión.

Partiendo de un análisis contrario sensu de los autos FMP 72000443/2010 del Tribunal Oral Federal de Mar del Plata, de fecha octubre del 2018, se desprende que no se da, en los casos bajo estudio, la gravedad de las maniobras allí subsumidas como asociación ilícita fiscal. Es decir, en estos casos que analizamos, no se da la existencia de empresas que actúen como intermediarias de los verdaderos operadores de la actividad comercial, que permanecen ocultos al Fisco Nacional, permitiéndoles evadir los correspondientes tributos; no se valen de proveedores o franquiciados apócrifos; no se libran cheques a favor de los mismos que posteriormente, fueran cobrados por algunos miembros de la organización o depositados en cuentas de las que ellos eran titulares; no se usó ningún tipo de documentación apócrifa (ni facturas, ni cualquier otra documentación pública o

privada de uso habitual en la actividad comercial de los imputados); y no se realizaron operaciones comerciales simuladas.[28]

iii. Por su parte, la característica de la habitualidad requerida por el tipo penal tampoco puede ser advertida. El requisito de habitualidad "...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..."[29]

En estas causas, la habitualidad no surge del requerimiento fiscal, ni menos se puede comprobar porque no existe conducta evasiva típica y repetida por parte de los imputados. Sin ir más lejos, según se verá más adelante, los montos investigados por AFIP están claramente por debajo de la condición objetiva de punibilidad que exige el delito de evasión fiscal.[30]

P. ej., en el caso Lapana, solo hay informes de inspección de AFIP, que por un lado, determinan presuntivamente la existencia de una deuda a favor del Estado, lo que por sí impide avanzar -con la nueva redacción de la Ley- una causa judicial sobre determinación en base presunta-; y por el otro, los montos están por debajo de la condición objetiva de punibilidad de una evasión fiscal, no hay duda (certeza negativa) que los imputados nunca pretendieron cometer ningún delito fiscal ni podían hacerlo.

Atento ello, vemos ya que la jurisprudencia se ha expedido en los autos "Cuello" -citado supra-, donde el Juez Rebak dijo:

"...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 que 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 Nº 24.769...De esta manera, a esta altura de la investigación no existe "certeza", como así tampoco "probabilidad", de comisión de delitos tributarios, por lo que el ordenamiento de forma establece que debe procederse conforme lo dispone el art. 309 del mencionado digesto procesal, debiendo en consecuencia dictarse el "auto de falta de mérito"..."

iv. Asimismo, y de considerarse que las empresas investigadas son autores del delito de asociación ilícita fiscal desde el año 2010/2012 a la fecha, podríamos preguntarnos lo siguiente: ¿cómo es posible que el Estado nacional (AFIP) y provincial (Policía Fiscal) "tolere" y admita el cobro de impuestos y el desarrollo de sus actividades comerciales a lo largo de 6 años? ¿Acaso los organismos del Estado Nacional y Provincial son encubridores de un delito, al permitir y/o tolerar el desarrollo de la actividad comercial? Evidentemente, esto no es posible siquiera pensarlo. Lo que sucede es que para el Estado Nacional y Provincial, la actividad comercial de las empresas investigadas es totalmente lícita. Distinto sería el caso de, p. ej., una usina de facturas apócrifas en donde AFIP, seguramente, suspendería o cancelaría la CUIT de la empresa, impidiendo la continuidad de la actividad supuestamente comercial, entre otras tantas medidas que podría adoptar.

Lo mismo podríamos preguntarnos en relación con otros organismos públicos y privados, como, p. ej. el Banco Central de la República Argentina y los bancos privados que otorgaron créditos a favor de las empresas. ¿Acaso sería posible que dichos organismos operen y permitan operar a una empresa dedicada a cometer delitos fiscales, sin que ello impacte en su posible responsabilidad penal? La respuesta es no. Claramente, todos estos organismos consideran que las empresas investigadas son totalmente legales y, por eso, no toman ningún tipo de medida administrativa en su contra.

Lo mismo podríamos preguntarnos, p. ej., de la UIF (Unidad de Información Financiera).

Así las cosas, si ninguno de los organismos citados supra, transcurridos más de 6 años desde el inicio de las causas, han tomado medidas de ningún tipo en contra de las empresas investigadas, es porque, sencillamente y en base al mismo sentido común, ninguna duda puede haber sobre la licitud de las mismas.

v. Es importante destacar que en los casos que exponemos, no existen otras supuestas inconsistencias durante y posteriores a las oportunamente analizadas. Sin ir más lejos, y a lo largo de los 6 años de investigación, las empresas investigadas siguen adelante con sus negocios y las personas físicas -titulares de las mismas- son las que realmente llevan adelante sus respectivas actividades comerciales. No se observa que pueda sostenerse la concurrencia de los elementos del tipo objetivo: a) formar parte de una asociación u organización; b) número mínimo de intervinientes; c) con el propósito colectivo de infringir la Ley N° 24.769; d) en forma habitual. Ni menos aún se observa el dolo directo que exige el tipo subjetivo.

Avala ello, no solo la inexistencia de cualquier posibilidad de superar la condición objetiva de punibilidad y, en su caso, hacerlo sobre base cierta, sino también, la inexistencia de denuncia penal formulada por parte de AFIP-DGI por cualquier delito tributario, como, p. ej., evasión fiscal simple o agravada, ni menos la promoción de acción por parte del Sr. Fiscal, por la supuesta comisión de delito tributario en contra de los imputados.

Y la gravedad de los casos expuestos ni siquiera se vincula al hecho de que los involucrados en dichos casos se acogieron a los beneficios previstos en la Ley N° 26.860 (Exteriorización voluntaria de la tenencia de moneda extranjera en el país y en el exterior)[31], consagrada de una amnistía penal frente a tales delitos. Es decir, y con total independencia a dicho beneficio, los montos determinados en forma presuntiva por AFIP, no superan siquiera la condición objetiva de punibilidad actual prevista en la Ley.

vi. Se destaca como aspecto negativo en la intimación de los hechos investigados el reproche a los imputados de determinadas conductas, que son absolutamente lícitas y hasta necesarias para lograr un mejor y más eficiente desarrollo comercial y expansión de sus respectivas actividades. Así, dentro del reproche penal se encuentra, p. ej. el disponer de un sistema de franquicias como modo de lograr una mayor expansión comercial, como si ello fuera algo irregular o ilícito, incluso desde otras ramas del derecho.

vii. A modo de conclusión y reflexión final resulta cuando menos desproporcionado y peligroso privar de la libertad a personas, sobre la base de la supuesta

configuración del delito de asociación ilícita fiscal (sobre todo, al comienzo de una investigación penal), cuando la investigación no tiene elementos sólidos y el caso no se ajusta a una clara asociación mafiosa dedicada a cometer delitos fiscales (p. ej., empresas fantasmas, uso de testaferros, documentación falsa y facturas apócrifas).

Aún más reprochable puede ser aquella consecuencia jurídica, si la AFIP-DGI no ha iniciado los procedimientos de determinación de deuda de todas las personas - físicas y jurídicas- investigadas en la causa. Es decir, cuando no se cuenta ni con informes finales de inspección ni con determinaciones de oficio -sobre base cierta-, por lo que todavía no se puede aseverar que las conductas llevadas a cabo por la supuesta “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 a qué tributos se refieren. Aún más difícil sería poder concluir que estas personas tenían el conocimiento y la voluntad de llevar adelante delitos tributarios y no meras infracciones administrativas.

No obstante ello, sabemos que el precepto penal sanciona el mero tomar parte de la asociación destinada a cometer delitos fiscales (acto preparatorio), pero no es menos cierto que se torna una condición necesaria indagar ex post, si efectivamente era posible o no incurrir en algún delito de aquellas características.[32]

Reconocemos que puedan existir casos en los que determinadas personas físicas se valgan de estructuras legales para poder llevar adelante sus finalidades delictivas, pero la formación de la asociación ilícita se independiza de la estructura sobre la que se apoya y puede ser claramente diferenciada y separada de esta[33] (p. ej., una sociedad comercial en regla y con una finalidad lícita, pero que, en realidad, es una mera pantalla, una puesta en escena para la producción de hechos delictivos y no para el cumplimiento del objeto social de la compañía).

En definitiva, compartimos la demanda a la prudencia judicial frente a la propuesta de este encuadre típico, en los casos concretos que lleguen a su conocimiento, habida cuenta de las graves consecuencias procesales que se advierten.[34]

Notas [\[arriba\]](#)

[1] Estudio jurídico Gramática - Ferrari - Gramática. Dirección: <http://www.estudio-gramatica.com.ar>.

[2] Ley N° 25.874.

[3] Resulta pertinente destacar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Stancanelli s/abuso de autoridad y violación de los deberes de funcionario público”, ya había dejado entrever que no toda asociación de tres o más personas que busque cometer delitos es una asociación ilícita. Para que opere la figura del art. 210, es necesario que el orden público se vea afectado. Esta afirmación del Alto Tribunal tiene un efecto trascendental en la configuración de la asociación ilícita “común”, ya que determinaría la tipicidad de aquellos delitos

que solamente pudieran afectar el orden público, al que alude el Título VIII CP, entendido como tranquilidad pública o paz social. Por lo tanto, las conductas reprochadas deberían impactar en el espíritu de la población y en el sentimiento de tranquilidad pública, produciendo alarma y temor por lo que pueda suceder.

[4] Discurso inaugural pronunciado ante la Asamblea Legislativa el día 25 de mayo de 2003. Cfr. Poder Ejecutivo de la Nación, Proyecto 0041 -P.E.- 03. Se puede consultar en el sitio web de la Cámara de Diputados de la Nación: <http://www.congreso.gov.ar>.

[5] Villegas, Héctor B., “Régimen Penal Tributario Argentino”, 3º ed., La Ley, Bs As., 2007, págs. 367/8.

[6] Actualmente, la evasión fiscal se agrava mediante el uso de facturas apócrifas (art. 2 inc. d, Ley Nº 27.430).

[7] El art. 2 inc. b, Ley Nº 27.430, agrava el delito de evasión fiscal, al sancionar la intervención de personas interpuestas o de maniobras, tendientes a ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado.

[8] Lo resaltado en negrita son los nuevos agregados o cambios en relación con el anterior art. 15 inc. c de la Ley Nº 24.769.

[9] Riquert, Marcelo A., “Régimen penal tributario y previsional. Ley Nº 27.430. Comentada. Anotada”. 2º ed. Actualizada, Buenos Aires, Hammurabi, 2018, pág. 286.

[10] Ruetti German, López Biscayart, Brond, Leonardo G., “Asociación ilícita tributaria y “ultima ratio”. Un análisis del art. 15, inc. c de la Ley Nº 24.769 desde el marco teórico de la Escuela de Frankfurt”, disponible en www.astrea.com.ar.

[11] De Llano, Brond, Leonardo G, ob. cit.

[12][12] Spinka, Fabris, Brond, Leonardo G., ob. cit.

[13] Di Laudo, Brond, Leonardo G., ob. cit.

[14] “El orden público 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 la convivencia social”. Cfme Molinario Alfredo, Derecho Penal, TEA, Bs. As., 1937, pág. 251.

[15] Cfme. análisis de Tarsitano Alberto, Traje a rayas para los evasores de impuestos. A propósito del proyecto de ley sobre asociación ilícita especial en materia tributaria. ED. 203-914.

[16] Brond, Leonardo G., “Asociación ilícita tributaria y “ultima ratio”. Un análisis del art. 15, inc. c de la Ley Nº 24.769, desde el marco teórico de la Escuela de Frankfurt”, disponible en www.astrea.com.ar, pág. 16.

[17] Cesano, José D., “Estudios sobre la reforma al régimen penal tributario (una contribución sobre los aspectos dogmáticos y político criminales de la Ley Nº 25.874)”, en portal del Centro de Investigaciones Interdisciplinarias en Derecho Penal Económico “CIIDPE” (www.ciidpe.com.ar), área temática 2, “Parte Especial del Derecho Penal Económico”, págs. 29 y 30).

[18] Véase Soler. La asociación ilícita como delito autónomo en materia tributaria. Consideraciones de la Ley Nº 25.874 publicada en el BO el 22/1/04, LL 2/2/04, P. 2. Riquert, Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributarios, pág. 358.

[19] Spinka sostiene que la habitualidad caracteriza al propósito, por hallarse orientado a la continuidad en el tiempo y la repetición de delitos tributarios (Derecho Penal Tributario y Previsional, 2007, pág. 306).

[20] La comisión fue presidida por el camarista de la Casación Penal, Mariano Borinsky, acompañado por el director nacional de Política Criminal en materia de Justicia y Legislación Penal, Carlos Mauricio González Guerra; el fiscal Pablo Nicolás Turano; los camaristas Carlos Alberto Mahiques y Patricia Marcela Llerena; el procurador general de Salta, Pablo López Viñals; el juez de tribunal oral Guillermo Jorge Yacobucci y los secretarios letrados de la Procuración General de la Nación, Fernando Jorge Córdoba y de la Corte Suprema de Justicia, Patricia

Susana Ziffer. Participaron también los representantes del Ministerio de Desarrollo Social, Yael Bendel, y del Ministerio de Seguridad, Guillermo Soares Gache.

[21] Art. 352 inc. 3 del Proyecto de CP: Se impondrá prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años, al que a sabiendas formare parte de una organización o asociación compuesta por TRES (3) o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en este Título. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima de prisión se elevará a CINCO (5) años.

[22] Posible solución que no compartimos, ya que somos de la opinión que la pena mínima del delito de asociación ilícita fiscal no está debidamente justificada.

[23] B.O. 02/11/2016.

[24] Véase Ziffer Patricia, El delito de Asociación ilícita, Ad. Hoc, Bs. As., 2005, págs. 159 y 160.

[25] El Código Penal argentino ya contaba con el delito de asociación ilícita regulada en el art. 210 del Código Penal, con penas de prisión de 3 a 10 años, para el que formara parte de la banda o asociación y un mínimo de 5 años para los jefes u organizadores.

[26] P.ej., y según el monto mínimo de la pena, impide -a pesar de tratarse de un delincuente primario- la aplicación de una condena de ejecución condicional. Y en la interpretación del requisito para detener o decretar la prisión preventiva, al presumirse que una eventual condena sería de prisión efectiva, se dificulta la posibilidad de excarcelación, supeditada exclusivamente a un razonable y serio análisis de riesgo procesal.

[27] Ello es evidente al trabajar con la interpretación histórica del precepto normativo, según se pudo ver en acápites anteriores.

[28] Tampoco se dan, p. ej., las maniobras que se investigan en la causa “SERI, Miguel Ángel; GASPARINI, Diego Nazareno y otros p.ss.aa. infracc. art. 15 inc. “c” - Ley Nº 24.769”, en donde con fecha en 27 de agosto de 2010, se ordenó el procesamiento de una serie de personas, acusadas de cometer el delito de asociación ilícita tributaria, las cuales “habrían utilizado contribuyentes ficticios para “blanquear” granos adquiridos en el mercado marginal y una mutual para efectuar las cobranzas de los cheques producto de la venta de cereales, a través de contribuyentes apócrifos, ocultando de ese modo, el real destinatario de los fondos bancarios, pues la maniobra descrita estuvo destinada a facilitar la evasión tributaria de los productores agropecuarios que vendían los cereales comprados por los contribuyentes ficticios. (...) También, habría comprado cartas de porte, utilizando las cuentas de (...) (todas ellas cuentas de insolventes), que luego habrían sido utilizados para el transporte de la mercadería en negro. (...) Como resultado de la investigación llevada a cabo por personal de AFIP, (...) se habría podido establecer la existencia de una organización ilícita fiscal, que se valdría de falsos contribuyentes, tanto personas físicas, como jurídicas, a los que haría aparecer como productores agropecuarios o prestadores de servicios vinculados al campo, para comercializar dichos instrumentos y así obtendría ganancias ilícitas facilitando y participando en la evasión tributaria de terceros, quienes serían los usuarios de los servicios prestados por la asociación investigada, entre los que se incluyen a los acopios que receptan la mercadería irregular como los verdaderos productores de granos que ocultarían su identidad, mediante la intervención de los comprobantes apócrifos comercializados por la organización criminal (confr. fs. 1/7, Informe preliminar de fs. 45/154)”.

[29] Brond, Leonardo G., Ob. cit. pág. 16.

[30] En el caso Lapana, ello surge expresamente de los informes técnicos preliminares del Organismo Fiscal.

[31] Somos de la firme opinión que el delito de asociación ilícita fiscal debe ser objeto de amnistía en relación, sobre todo y sin ninguna duda, a la última ley de

blanqueo de capitales.

[32] En esta misma línea, el Juez Rebak expresó lo siguiente: “Repárese en la circunstancia de que si -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 delictiva descriptas por la Ley N° 24.769”. “Cuello Fernando Luís; Paulus Natalia de los Ángeles; Ceva Rubén Adolfo y otros P.SS.AA de Inf. art. 15 inc. c de la Ley N° 24.769” (Expediente N° 69/2008), resolución de fecha 18/12/2013.

[33] Riquert, Marcelo A., “Régimen penal tributario y previsional. Ley N° 27.430. Comentada. Anotada”. 2° ed. Actualizada, Buenos Aires, Hammurabi, 2018, págs. 279/280.

[34] Riquert, Marcelo A., “Régimen penal tributario y previsional. Ley N° 27.430. Comentada. Anotada”. 2° ed. Actualizada, Buenos Aires, Hammurabi, 2018, pág. 287. El autor también refiere que: “debe tenerse presente que el imperativo de justificar adecuadamente la verificación de los elementos típicos, aún en etapa investigativa al momento de disponerse la prisión preventiva, ha sido recordado recientemente por la Corte Suprema, diciendo 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”.