



EL AGRAVAMIENTO DE PENAS Y LA ASOCIACIÓN ILÍCITA EN MATERIA TRIBUTARIA

EDUARDO CHRISTENSEN

1. INTRODUCCIÓN

La ley 25874⁽¹⁾ modificó la ley 24769⁽²⁾, conocida como ley penal tributaria⁽³⁾. La enmienda referida introdujo dos nuevos párrafos al artículo 15 el que ahora, así, pasó a tener tres. El segundo agrava el mínimo de la pena cuando la comisión del delito es realizada, a sabiendas, y concurriendo con dos o más personas - esto es al menos tres-; en el tercero encontramos una figura que guarda semejanza con el modelo delictivo tipificado en el Código Penal como "asociación ilícita" (art. 210).

Estas dos nuevas tipificaciones podemos resumirlas como: a) agravadas en razón de la cantidad de personas que participan, para lo que eleva el mínimo de la pena que tiene el delito cuando el mismo es cometido en forma individual; y, b) el agrupamiento de tres o más personas con la finalidad de cometer ilícitos tipificados en esta ley especial, fijando un mínimo igual que en la evasión agravada -para el caso del organizador, o jefe, el piso son cinco años- y un máximo de diez años.

En el supuesto de la figura del inciso c) vemos que el tipo apunta a otro elemento, además, de la cantidad de gente que interviene **es la "affectio societati" delictiva contra la LPT**. Esto es, que la diferencia esencial entre una y otra figura está en la "mancomunidad" de intereses, signo distintivo de la denominada "asociación ilícita".

El artículo 15 de la ley penal tributaria tipifica a la figura delictiva, cuando la acción es realizada por tres (3) o más personas **que conformen una organización o asociación que tenga el propósito de cometer alguno de los delitos que prevé la misma**.

Por su parte, el Código Penal en el artículo 210 tipifica a la figura ilícita como la **asociación o banda formada por tres o más personas destinadas a cometer delito**.

Vistas ambas figuras podemos observar que las mismas guardan semejanzas, por lo que es dable preguntarnos la razón o el porqué de esta reforma, siendo que la asociación ilícita está tipificada en el Código Penal como figura penal genérica, de todos los delitos que integran nuestro sistema penal. Por eso es posible preguntarnos: ¿se terminó, así, una laguna de ilicitud, razón por la cual antes de la sanción del artículo 15, inciso c) de la ley 24769 no había tipo penal que cubriera estas conductas; o por el contrario, habría que sostener que el legislador legisló en forma redundante?

2. LA FIGURA DEL CÓDIGO PENAL

La figura de la asociación ilícita está legislada en el Código Penal, Libro Segundo, Título VIII, Capítulo 2, que corresponde a los delitos que tienen incidencia en la vida de la sociedad, antes denominados "delitos contra la tranquilidad pública", en la actualidad identificados como ilícitos que atentan contra el orden público.

El nombre del título por cierto es ambiguo, debido a los distintos usos que tiene en nuestro derecho el concepto orden público. Para nuestra ley penal el mismo, significa "tranquilidad y confianza social en el seguro desenvolvimiento pacífico de la vida civil"⁽⁴⁾. En esta línea debemos entender por orden público, las condiciones básicas de la vida en comunidad instituidas por la sociedad jurídicamente organizada, las cuales por ser centrales a las imposiciones de la vida del grupo no pueden ser alteradas.

En otras palabras, son reglas que hacen a la esencia de la vida en sociedad del hombre, por lo que si no se respetan las normas de convivencia terminaría disolviéndose esta forma de agrupamiento pacífico. Con esta figura se da una tutela mediata a los bienes de los integrantes de la sociedad y, por cierto también, se protege al Estado que resulta ser una consecuencia de aquella manera de organización que ha elegido el hombre.

La asociación ilícita es un agrupamiento delictivo -lo que denota cierta permanencia-, de personas para atentar contra las reglas de convivencia impuestas por la comunidad, generan más peligrosidad por la sumatoria mancomunada de esfuerzos y agresividad para con las reglas del conjunto. Su núcleo está dado por la unión con la finalidad de cometer delitos. Al respecto, sostiene Gómez, citando a Manzini, lo que esencialmente se requiere es "una unión permanente, careciendo de interés la circunstancia de que su duración sea indeterminada o predeterminada, cuando resulta suficiente para el eventual desarrollo de un programa de delincuencia".⁽⁵⁾

Como vimos, al graficar el artículo 210 del Código Penal, el delito de asociación ilícita es independiente de la comisión de los otros delitos, es autónomo, funciona independientemente de los que cometan sus miembros. La figura es lo que la doctrina ha denominado "delito de peligro abstracto", es decir, no hace falta que se haya producido un daño efectivo, tampoco hace falta que se haya producido un peligro concreto. Esta figura no castiga la participación en un delito, sino la intervención en una asociación destinada a cometer ilícitos, la tipicidad está en ser parte activa de la asociación.

Los requisitos para que la conducta sea punible son: a) que la asociación tenga un mínimo de tres miembros; b) que exista el propósito colectivo de cometer delitos, los que deben ser varios y genéricos.

Por ser una figura que se perfecciona, insistimos, por el simple hecho de formar parte de la "empresa", la cual es "preparatoria o previa" a la comisión de los delitos que conforman su objeto, nos lleva a la conclusión de que se pueden cometer cualquier tipo de ilícitos bajo esta forma organizativa -ergo los de la L. 24769-, teniendo para sus actores dos reproches: el de la figura de la asociación ilícita y el del delito cometido, en el caso alguno de los tipificados en la ley penal tributaria, el cual no necesariamente tiene que ser uno de los regulados en el articulado del Código Penal, sino que es suficiente que forme parte de nuestro sistema represivo incorporado al mismo por una ley penal especial (art. 4, CP).

3. LA FIGURA DEL ARTÍCULO 15, INCISO C) DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA

En primer término, debemos mencionar que la ubicación que ha elegido el legislador para incorporar esta reforma no ha sido la más adecuada, ya que los incluyó como apartados de un artículo que trataba las penas para quienes faciliten la comisión de ilícitos debido a una condición especial dada por el ejercicio de la profesión que tienen, ya sea: dictaminando, informando, dando fe, autorizando o certificando balances, estados contables o documentación.

La "confabulación", como podríamos denominar a la figura, del inciso b) y la asociación ilícita del inciso c) no tienen, en sí mismas, relación directa con el ejercicio libre de determinadas profesiones en tanto éstas sean ejercidas dentro de lo que marca la ley. Indudablemente, quien realiza alguna actividad del tenor de las que dan lugar al reproche penal de estas figuras no puede ser considerado, en este aspecto, un profesional que está actuando dentro de las normas que regulan la profesión. Directamente, ha decidido apartarse de las mismas, por lo que en definitiva, lo que tiene relevancia es la acción, no la persona que la efectúa.

La ubicación incorrecta que hemos señalado ha merecido palabras para dejar claro "...que la nueva figura no está dirigida al profesional certificante o dictaminante de los balances de las firmas que asesoran o a quienes realizan el planeamiento fiscal de los grupos empresarios.

"Las asociaciones criminales a las que se dirige la punición agravada no admiten vinculación alguna con el ejercicio libre profesional en tanto éste sea ejercido en el marco de la ley. Indudablemente, quien gestiona o fabrica documentación falsa, quien comercializa facturas apócrifas, quien brinda el soporte logístico material para que cientos de contribuyentes evadan sus impuestos, no puede ser confundido con el 'buen asesor' de una empresa".⁽⁶⁾

A nuestro entender, la ubicación correcta estaría como un nuevo artículo del Título III, que trata a los delitos tributarios comunes, a los impositivos (T. I) y a los previsionales (T. II), y no en donde ha sido agregado.

De la simple lectura de ambas normas no se desprende que el legislador haya querido completar un ámbito de prohibición no previsto en el artículo 210 del Código Penal. Ya existía la asociación ilícita al ser una figura independiente del ilícito que se cometa y que comprende a cualquier delito que integre nuestro sistema penal, como se dijo, ya sea ubicado en el Código o en una ley especial.

Lo que hace la ley 25874 -que introdujo los incs. b) y c) al art. 15, L. 24769-, es: a) tipificar un nuevo delito en el primer caso, al que supra denominamos "confabulación", y b) fijar el delito de asociación ilícita tributaria como un supuesto particular de aquélla. Así, podemos ver la figura del artículo 210 del Código Penal como género y a la legislada en la ley penal tributaria como una especie de este delito, **con la particularidad de tener una pena mínima más grave**. Esto a mi criterio es todo, y en esta línea antes de la reforma encontramos fallos que aplicaron el artículo 210 del Código Penal para delitos tributarios⁽⁷⁾ los que entendemos correctos.

La acción típica penada por el artículo 15, inciso c) de la ley penal tributaria es la misma que la figura descrita en el artículo 210 del Código Penal, pero es excluida del mismo hoy en día por la especificidad que le dio la reforma, que antes de la misma no existía. Con otras palabras, sino hubiera sido incluida en la ley penal tributaria igual quedaba dentro del ámbito de lo ilícito de acuerdo a lo que establece el Código Penal, por lo que la finalidad que ha tenido la modificación en el punto es evitar interpretaciones.

Veamos que puede existir una asociación mixta ya que en la ley penal tributaria sólo están incluidas las organizaciones que tengan por finalidad la comisión de delitos tipificadas en la misma, así las que tengan un objeto más amplio que la ley 24769 caerán indiscutiblemente dentro de las previsiones del Código Penal. Volvemos, lo que hizo la reforma fue fijar un delito de asociación ilícita de carácter especial, caracterizado por el fin específico, que es el de cometer los delitos descriptos por la ley penal tributaria y fijó un mínimo superior al de la figura del Código Penal lo que evidencia un criterio de política distinta para esos ilícitos, que entendemos no se justifica porque si bien la recaudación de la renta es importante, no es menos cierto que la figura es un ilícito autónomo y para respetar el principio de igualdad -por más que estemos hablando de delitos- el ser integrante de una asociación que se dedique a ilícitos tributarios no debe tener una pena superior a la que se dedica a sustraer recursos a los privados; **la diferencia la debe marcar el ilícito cometido no la asociación**.

Adviértase, que la principal consecuencia inmediata de esta reforma es que los imputados de ser integrantes de asociaciones ilícitas o de ser confabuladores tributarios -como denominamos a la figura del inc. b)- deberán aguardar la sentencia detenidos o habiendo estado un tiempo en dicha condición, mientras que otros integrantes de asociaciones no.

En la línea de pensamiento que hemos volcado más arriba, de entender que la asociación ilícita del Código Penal comprende la tributaria, se ha pronunciado recientemente la Cámara de Casación Penal -Sala I-⁽⁸⁾, fallo que tiene relevancia no sólo por de quien emana, sino por las consideraciones que realiza y porque se hace cargo de interpretar el precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que era tomado como contrario al criterio de aplicar el artículo 210 del Código Penal a los ilícitos tributarios. Sostuvo la aplicación de la figura de la asociación ilícita del código de fondo a una organización dedicada a la intermediación en la comercialización de documentación contable presuntamente apócrifa, a los fines de permitir que una serie de contribuyentes reales lleven a cabo diferentes actividades vinculadas principalmente con el delito de evasión impositiva.

Considero que el bien jurídico protegido por la figura contemplada en el artículo 210 del código sustantivo **es el orden público**, entiendo por tal la seguridad y confianza social, recordemos que tiempo atrás la

denominación del título era la de tranquilidad pública, la que al decir de Soler era más adecuada.

Apuntó, que la evasión impositiva no es lo determinante de la asociación, lo esencial de la figura delictiva está en el hecho de actuar dentro de una organización criminal, lo que conlleva un aumento de la *"impunidad y facilita la consumación de otros delitos, que no necesariamente deben ser de distinta naturaleza, pues igualmente se consuma si la organización tiene por finalidad cometer delitos determinados en cuanto a su naturaleza más indeterminados en cuanto al número"*.

En lo que interesa al tema, continuó diciendo que es: *"...necesario resaltar que el nexa criminoso une a los vinculados en una asociación de relativa permanencia para delinquir y no interesa la consumación de varios o muchos delitos, sino que tenga permanencia y estructura, aunque sea mínima la sociedad constituida para la ilicitud, y que se configura cuando media reiteración de delitos, coactuación de tres sujetos, semejanza en las modalidades operativas, breve lapso en la comisión de varios ilícitos, como resultado de un designio de obrar en común para cometer una pluralidad de delitos sin determinación previa. Todos elementos que, a esta altura del proceso y sin perjuicio de que luego se demuestre lo contrario, se encuentran presentes en los hechos imputados en autos, lo que permitió al a quo, insisto, con el grado de probabilidad requerido en esta etapa, dictar el correspondiente auto de procesamiento"*.

"Por otra parte, entiendo que el delito de asociación ilícita puede concurrir materialmente con los delitos ejecutados por sus integrantes. En ese sentido, Jorge E. Buompadre sostiene que "...Se trata de una figura autónoma que funciona independientemente de los delitos que cometen sus miembros. Es una infracción de pura actividad, de peligro abstracto y se consuma, insistimos, por el simple hecho de formar parte de la asociación criminal" ("Derecho Penal" - Parte Especial - T. II - pág. 370). Con lo dicho también se desvanece la necesidad de que exista un auto de procesamiento respecto de los imputados de la asociación ilícita con relación a los delitos cometidos por ellos como miembros de esa organización".⁽⁹⁾

Que en el fallo de la Corte Suprema Nacional "Stancanelli" (Fallos - T. 324 - pág. 3959) "se expresaron fundamentos y se valoraron situaciones fácticas sumamente disímiles de las existentes en este caso". Según el Alto Tribunal, en la causa más arriba mencionada faltaba "la consideración fundada acerca de la existencia del acuerdo de voluntades explícito o implícito que caracteriza a la figura" (asociación ilícita)", así como que "se ha perdido de vista el fundamento del tipo penal en cuestión, ya que no se ve claramente en qué medida la supuesta organización para efectuar ventas de armas al exterior pueda producir alarma colectiva o temor de la población de ser víctima de delito alguno". Con recuerdo de precedentes propios, el tribunal de apelación interpretó que la Corte consideró, en el caso traído al ruedo, "que no se encontraba acreditado uno de los requisitos típicos del delito de asociación ilícita", no que tal delito fuese, en ese caso, "de comisión imposible", por lo que "no resulta ajustado a derecho" sostener que en el presente no es posible atribuir a ... el delito del artículo 210 del Código Penal por falta de afectación al bien jurídico protegido. De otro lado, la modificación del artículo 15 de la ley 24769 [introducción, en el inc. c), de la figura de asociación ilícita tributaria por imperio de la L. 25874 - BO: 22/1/2004] no es fundamento de la atipicidad pretendida, pues la reforma sólo "previó" un tipo penal de mayor especificidad que el previsto en el artículo 210 del Código Penal, cuya constatación se conminó con una escala penal más gravosa ... en este contexto, no resulta adecuado considerar que el legislador haya pretendido incorporar un tipo penal por el cual se completase el ámbito de prohibición previsto por el artículo 210 del Código Penal ... sino que, por el contrario, aquella incorporación constituye una figura que conmina con una escala penal más gravosa a supuestos particulares de asociación ilícita".⁽¹⁰⁾

No desconocemos lo que sostuvo la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Stancanelli"⁽¹¹⁾, tal vez esta sea una de las razones de la modificación que comentamos, pero teniendo presente que el delito de asociación ilícita requiere el acuerdo permanente de voluntades para formar parte de ésta, el número de personas mínimo exigido y la indeterminación de planes delictivos, no vemos obstáculo alguno para entender que aquella se da con independencia de no estar contemplada en la ley penal tributaria, ya que los ilícitos de ésta conforman el sistema penal y al formar parte del mismo indudablemente son los ilícitos de los que habla el artículo 210, pensar lo contrario es hacer una distinción que la ley no hace, ya que ésta debería decir que se refiere a los delitos **tipificados en este Código y no en leyes especiales**", extremo que no sucede.

Nos preguntamos: ¿por qué no le sería aplicable una figura que contempla el Código Penal, que es autónoma de cualquier otra, y sólo toma del sistema los ilícitos del mismo? Entendemos que no deja de ser asociación ilícita por el hecho de que no se *"...pueda producir alarma colectiva o temor de la población de ser víctima de delito alguno, pues en todo caso aquéllos habrían estado dirigidos contra el erario nacional y no contra personas en particular..."*. Pensar lo contrario, como se dijo más arriba, es hacer una distinción en el que la asociación ilícita sólo cabría para algunos delitos y no para todos; por otra parte, no debemos pensar que los mismos deben ir dirigidos de manera inmediata a causar alarma o intranquilidad a la población, ésta se genera de manera indirecta ya que caso contrario estaríamos pensando sólo en determinados ilícitos.

El menoscabo a la tranquilidad también se provoca de forma mediata a través del erario público, ya que quien arremete contra éste termina haciéndolo contra la sociedad toda que aceptó formar aquel y éste es en definitiva quien garantiza y debe asegurar el orden y la paz social. Esto se comprende claramente si llevamos el ejemplo al extremo en el que por la proliferación de este tipo de conductas ilícitas el estado deja de recaudar lo suficiente y entonces se entra en una situación de desorden generalizado en donde las reglas que impone la convivencia se rompen e iniciamos un espiral de caos, en donde no habría dinero suficiente para mantener la salud pública, la educación, una adecuada administración de justicia, etc., porque el Estado no tiene ingresos suficientes para atender sus funciones esenciales.

4. CONCLUSIÓN

La reforma a la ley 24769 ha regulado la asociación ilícita tributaria de manera semejante al Código Penal en cuanto hace a la acción típica, por lo que -como dijimos- en esto no innova. Sí, lo hace en la cuantía de la pena mínima y en el tipo -sólo se contempla la prisión- por lo que en caso de darse la especialidad que tienen los ilícitos reprimidos y de que la organización tenga por objetivo la sola violación a esta ley será de aplicación excluyendo al artículo 210, para ser de aplicación éste cuando no se de la situación descripta.

Con pocas palabras, la única razón de ser que le vemos a esta reforma sobre la asociación ilícita introduciéndola en la ley penal tributaria, es aventar el criterio contrario al expuesto, esto es que la asociación ilícita del artículo 210 no se daba en materia tributaria porque quien estaría perjudicado no sería la sociedad sino el erario público⁽¹²⁾. Este razonamiento, como ya expresamos, lo entendemos incorrecto porque esta figura delictiva no protege de forma inmediata los bienes jurídicos sino de manera mediata, y de

esta forma igual se puede afectar el orden público si se generaliza esta conducta por aquel pensamiento.

Sí, se ha incorporado una nueva figura agravada en la ley penal tributaria: el inciso b) del artículo 15. Este último contempla el supuesto en el que no exista esa organización o mancomunidad, pero se de un supuesto de pluralidad de autores, circunstancia que se daba en nuestro derecho penal para otros delitos pero no para los tributarios.

En este caso, la sanción se agrava por el hecho de intervenir a sabiendas en la comisión del ilícito, con la concurrencia de dos o más personas, introducido evidentemente con la intención de alcanzar con penas mayores la comisión de ilícitos en los que intervienen más de dos autores, sin llegar a conformarse la "empresa" delictiva de la asociación.

Esta figura se ve facilitada en su aplicación por la simple comprobación de la exigencia del número de los que concurren a la comisión del delito, exigencia de carácter objetivo. Resultará bastante más sencillo probar este extremo, que la demostración de la existencia de una asociación ilícita. "Esta circunstancia lleva a la convicción que poco importará si existe o no asociación ilícita "tributaria" porque el objetivo del cumplimiento efectivo de la pena preventiva se conseguirá de todos modos por el número de quienes cometen el delito".⁽¹³⁾

Así, en conjunto, lo que podemos decir de la reforma, es que en forma expresa puso fin a la discrepancia sobre la aplicación o no de la figura de la asociación ilícita en materia tributaria; y al agravar la pena mínima al igual que en el supuesto del inciso b) hacen que, en principio, la excarcelación sea improcedente. Así, quienes estén imputados de haber cometido alguno de delitos tributarios previstos en el artículo 15, inciso b) o c), deberán cumplir el proceso detenido, esto es que la reforma insta para esos ilícitos una pena anticipada.

La explicación de por qué se agravan las penas inferiores no es la misma que lo justifica en otros delitos. El legislador ha sido más severo para asegurar a través de mínimos elevados, no permitir condenas de ejecución condicional y hacer que durante el transcurso del proceso penal, se esté con privación de libertad, algo que es de carácter *cautelar y excepcional*, por lo que debería ser limitada y no tornase genérica ya que toda detención previa a un juicio contradice los principios de protección de la persona acusada y vulnera abiertamente el principio de inocencia.

Esto es criticable ya que cuando en un país en el que aumenta la evasión, la solución no está en el aumento de las penas, sino en la erradicación de las condiciones que propician aquellas. Sabemos que la imposición por naturaleza propia del hombre lleva un grado de resistencia, pero ésta se suele incrementar con ciertas circunstancias que no son propias del sistema. Así, tal vez analizando un poco este punto, con algo de memoria en la concepción de la actividad financiera de Wilfredo Pareto, podamos encausar conductas sin necesidad de recurrir al aumento de penas.

Notas:

[1:] BO 22/1/2004

[2:] BO 15/1/1997, que sustituyera a la L. 23771 - BO: 27/2/1990

[3:] En adelante LPT

[4:] Soler, Sebastián: "Derecho Penal Argentino - Ed. Tea - 1983 - T. IV - pág. 591

[5:] Gómez, Eusebio: "Tratado de Derecho Penal - Cía. Arg. de Editores - Bs. As. - 1941 - T. V - pág. 228

[6:] Lucuy Carlos F.: "El combate al crimen fiscal organizado" - ERREPAR - DTE - T. XXIV - pág. 1005

[7:] "Guerra Roque s/procesamiento y prisión preventiva" - CCrim. y Correc. Fed. - Sala I - 6/1/1999 "Real de Azúa, Enrique Carlos y otros sobre asociación ilícita" - CNPEcon. - Sala B - 30/12/2003

[8:] C. 7876, "Palacios, Alberto M. s/recurso de casación" - CN Casación Penal - Sala I - 19/2/2007

[9:] C. 7876, "Palacios, Alberto M. s/recurso de casación" - CN Casación Penal - Sala I - 19/2/2007, voto del Dr. Raúl R. Madueño

[10:] C. 7876, "Palacios, Alberto M. s/recurso de casación" - CN Casación Penal - Sala I - 19/2/2007, voto del Dr. Alfredo H. Bisordi

[11:] "...no se ve claramente en qué medida la supuesta organización para efectuar ventas de armas al exterior pueda producir alarma colectiva o temor de la población de ser víctima de delito alguno, pues en todo caso aquéllos habrían estado dirigidos contra el erario nacional y no contra personas en particular..."

[12:] Fallos - T. 324 - pág. 3959, causa "Stancanelli" citada en el fallo de la CN Casación Penal

[13:] Damarco, Jorge H.: "El delito de asociación ilícita tributaria y el agravamiento de penas en la ley 24769" - BI - AAEF - agosto/2004

Fuente: E-report