

**La evasión fiscal organizada: la asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la
República Argentina**

Luciano Rezzoagli **
Gonzalo Chiapello ***

Fecha de recepción: 01 de febrero de 2017

Fecha de evaluación: 29 de junio de 2017

Fecha de aprobación: 30 de junio de 2017

Para citar este artículo

Rezzoagli, L. & Chiapello, G. (2017). La evasión fiscal organizada: la asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la República Argentina. *Revista Via Iuris* (Nº 23), pp. 1-41.

¹* Artículo derivado del proyecto de investigación “Replanteando el federalismo fiscal en la República Argentina. Conicet-UNL” (2015-2016) del Grupo de investigación: CAI+D Federalismo Fiscal y Asimetrías Regionales en la República Argentina, Universidad Nacional del Litoral, UNL. Santa Fe (Argentina).

²** Investigador adjunto del Conicet (IHCSO Litoral). Profesor titular de Derecho Tributario, Financiero y Aduanero de la FCJS-UNL (Universidad Nacional del Litoral). Director del Grupo de Investigación de Federalismo Fiscal y Asimetrías Regionales en FCJS-UNL, Santa Fe, Argentina. Doctor en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca, España. Correo electrónico: lrezzoagli@hotmail.com

³*** Asociado en Baker McKenzie (Tax & Foreign Trade), Buenos Aires, Argentina. Abogado, miembro del grupo de Investigadores de Federalismo Fiscal y Asimetrías Regionales en FCJS-UNL (Universidad Nacional del Litoral). Correo electrónico: gonzalo_chiapello@hotmail.com

La evasión fiscal organizada: la asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la República Argentina

Resumen

En este trabajo de metodología cualitativa, lógico-jurídico y descriptivo-analítico se analiza la evasión fiscal organizada como forma de asociación ilícita y la relación que guarda con la legislación penal tributaria existente para su combate y prevención en la República Argentina.

La incorporación del tipo penal de asociación ilícita en la Ley Penal Tributaria n.º 24.769, con las reformas introducidas por la Ley n.º 26.735, en virtud del análisis jurisdiccional y doctrinal, presenta un importante debate acerca de la deficitaria técnica del legislador y la casi estructura de facilitación legal en lo que respecta estrictamente a la evasión fiscal, por lo que los resultados de este trabajo clarifican la idea de estar ante un delito autónomo especial, que se independiza de los delitos que los sujetos de la asociación pueden cometer o ayudar a cometer.

Palabras clave

Asociación ilícita, delitos especiales, derecho penal tributario, evasión fiscal, hacienda pública, República Argentina.

^{4*} Artículo derivado del proyecto de investigación “Replanteando el federalismo fiscal en la República Argentina. Conicet-UNL” (2015-2016) del Grupo de investigación: CAI+D Federalismo Fiscal y Asimetrías Regionales en la República Argentina, Universidad Nacional del Litoral, UNL. Santa Fe (Argentina).

Organized tax evasion: the illegal tax association as an autonomous offense in the Republic of Argentina

Abstract

In this qualitative, logical-legal and descriptive-analytical methodology, the tax evasion organized as a form of illicit association and the relationship it has with the existing tax penal legislation for its combat and prevention in the Argentine Republic is analyzed.

The incorporation of the criminal offense of association in the Tax Law No. 24,769, with the reforms introduced by Law No. 26,735, by virtue of the jurisdictional and doctrinal analysis, presents an important debate about the deficient technical nature of the legislator and the almost legal facilitation structure with regard strictly to tax evasion, so the results of this work clarify the idea of being in front of a special autonomous crime, which becomes independent of the crimes that the subjects of the association can commit or help to commit.

Key words

Illicit association, special crimes, tax criminal law, tax evasion, public finance, Argentine Republic.

A evasão fiscal organizada: a associação ilegal tributária como delito autônomo na Argentina

Resumo

Neste artigo de método qualitativo, lógico-jurídico e descritivo-analítico, analisa-se a evasão fiscal organizada como forma de associação ilícita e a relação que mantém com a legislação penal tributária vigente para seu combate e prevenção na Argentina.

A incorporação do delito de associação na Lei Tributária nº 24.769, com as reformas introduzidas pela Lei nº 26.735, em virtude da análise jurisdicional e doutrinal, apresenta um importante debate sobre a natureza técnica deficitária do legislador e a quase estrutura de facilitação legal no que diz respeito estritamente à evasão fiscal, de modo que os resultados deste trabalho esclarecem a ideia de estar diante de um crime autônomo especial, que torna-se independente dos crimes que os sujeitos da associação podem cometer ou ajudar a cometer.

Palavras-chave

Associação ilícita, crimes especiais, direito penal tributário, evasão fiscal, finanças públicas, Argentina.

L'évasion fiscale organisée: l'association fiscale illégale en tant qu'infraction autonome en République d'Argentine

Résumé

Dans cette méthodologie qualitative, logique-légale et descriptive-analytique, l'évasion fiscale organisée comme une forme d'association illicite et la relation qu'elle garde avec la législation pénale en vigueur pour son combat et sa prévention dans la République argentine est analysée.

L'incorporation de l'infraction pénale d'association dans la Loi fiscale n ° 24 769, avec les réformes introduites par la Loi n ° 26 735, en vertu de l'analyse juridictionnelle et doctrinale, présente un débat important sur la nature technique déficiente du législateur et la structure de facilitation quasi juridique en ce qui concerne strictement l'évasion fiscale, de sorte que les résultats de ce travail clarifient l'idée d'être face à un crime autonome spécial, qui devient indépendant des crimes que les sujets de l'association peuvent commettre ou aider à commettre.

Mots-clés

Association illicite, crimes spéciaux, droit pénal fiscal, évasion fiscale, finances publiques, République argentine.

Introducción

Cuando de delitos tributarios se trata, siempre es dable destacar que, conforme con la doctrina mayoritaria —no sin notables disidencias—, los tipos penales que integran esta categoría no son institutos que difieran sustancialmente de los demás delitos previstos en la codificación de fondo.

La particularidad que justifica su agrupamiento no es otra que el bien jurídico cuya protección se procura a través de la tipificación es estas conductas, a saber: la protección de la hacienda pública (Dalla Vía y Gutman, 1997). Tal afirmación fue producto de arduas discusiones teóricas que, con algunas reminiscencias, se prolongan incluso hasta la actualidad.

Para comienzos de la década del noventa, la primitiva regulación tributaria ya no captaba la complejidad de los nuevos tiempos, esto, en combinación con entes recaudadores limitados en sus medios, condujo a una gran evasión. En consecuencia, la necesidad de abordar dicha conducta se tornó en una obligación ineludible de todo Estado, en la medida que tal acción, cuando generalizada, importaba privar a este último de los recursos materiales indispensables para la satisfacción de sus fines, que son colectivos.

Fue ahí, donde las administraciones públicas comenzaron a adoptar una serie de medidas de modernización tendientes a corregir todos los intersticios legales que permitieron, durante años, a hábiles contribuyentes reducir al mínimo —cuando no evitar totalmente— el pago de sus deudas tributarias. Potenciar los sistemas de recaudación y persecución de evasores se ha convertido en una política constante de los últimos años, en casi todos los países. La incorporación de figuras penales de índole fiscal, carácter propio de los digestos penales modernos, se apalancan dentro de estos esfuerzos⁵.

En miras a una correcta comprensión del fenómeno, resulta menester vislumbrar que la conducta típica de la materia penal tributaria siempre supone que el agente haya ejecutado alguna acción dirigida,

⁵ En algunos países, como España, la regulación penal se incorporó directamente mediante modificaciones en el Código Penal bajo el título “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social” (art. 305 del CP Español, conforme ley 10/1995, 1995. Código Penal Español. 23/11/1995. D.O. 24/11/1995). Mientras que, en países como Argentina, se optó por regularlos en leyes penales especiales (24.769, 1996. Ley Penal Tributaria. 13/11/1997. D.O. 19/12/1996).

directa o indirectamente, a incumplir o sustraerse —total o parcialmente— de las obligaciones que el contribuyente tiene para con el fisco, la cual, la mayoría de las veces, consiste en la obligación de dar sumas de dinero liquidadas por imposiciones tributarias y, en menor medida, el cumplimiento de determinados actos complementarios o formales, a los que Dino Jarach (2004, p. 74) denomina genéricamente “deberes de colaboración”, como por ejemplo, presentar la declaración jurada, facilitar o permitir tareas de inspección, llevar los libros de contabilidad, entre otras.

El problema central que motiva el análisis en este escrito, desde una vertiente jurídico-penal-tributaria, es doble, por un lado, lo constituye la necesidad de abordar la inadecuada formulación legal que tiene el delito de asociación ilícita, pues permite subsumir casi cualquier realidad bajo la idea de la misma, y constituye, como tal, una figura que puede ser utilizada como herramienta de persecución política antes que como un elemento de política criminal.

La segunda vertiente, íntimamente relacionada con la anterior, y sobre la cual se centra el escrito, la comprende la noción misma de la evasión fiscal organizada, como forma específica de manifestación de la asociación ilícita, debido a que la reforma a la Ley Penal Tributaria —realizada en 2004— en ocasión de la cual se incorporó la noción de asociación ilícita tributaria, parece haberla subsumido dentro de lo que en su momento se dio a conocer como “paquete antievasión”.

Así, la incorporación de la “asociación penal tributaria” en el art. 15 del referido cuerpo normativo (Ley n.º 24.769, con reformas introducidas por la Ley n.º 26735) como un instituto diferente al ya regulado en el artículo 210 del Código Penal, reavivó el debate a propósito de la naturaleza de este tipo de injustos. Entendiendo a la asociación penal tributaria como una figura típica similar a lo regulado en el código de fondo, entonces es dable preguntarse ¿por qué el legislador la sustrae del régimen general y la regula de manera independiente en el marco de una ley penal especial?

El objetivo central consiste en analizar fenomenológicamente a la evasión fiscal organizada como forma de asociación ilícita fiscal en la República Argentina, y su instrumentalización a través de la legislación penal tributaria existente para su combate y prevención. A propósito de la real naturaleza jurídica de este acto, es necesario, entonces, indagar, en un sentido más amplio, por los delitos tributarios y, fundamentalmente, por las infracciones tributarias contenidas en leyes especiales. Esta es la génesis

de un debate que se extiende hasta la actualidad, puesto que fue a partir de allí que la doctrina, en general, comenzó a preguntarse si este tipo de infracciones debían asimilarse a los delitos comunes o si, por el contrario, constituían una categoría especial merecedora de un tratamiento particular: *delicta propria* (Annibaldi y Piccioni, 2012, p. 14).

El aumento de la evasión de impuestos en los tiempos modernos, como consecuencia de las novedosas técnicas de deslocalización de activos y transferencias monetarias inmediatas, llevó a que cada vez más Estados optaran por engrosar sus códigos penales a través de la incorporación de delitos que buscaran reprimir los injustos fiscales. Estos esfuerzos se acompañaron, a menudo, por una modernización de los órganos recaudadores, en términos técnicos, y una maximización de sus competencias funcionales de inspección que procuraron gestar un eficiente sistema de control y alentar la responsabilidad fiscal del contribuyente.

Metodología

El presente artículo es una propuesta dogmática a un problema actual y vigente, el cual se aborda con precisión y siguiendo las pautas del método científico. Se optó por un estudio de tinte cualitativo, ya que trata de temas y elementos que corresponden a un estricto trabajo de interpretación fenomenológica. La información recopilada se obtuvo tanto de la observación directa como del análisis de documentos existentes sobre la materia.

Por último, se optó por la técnica lógica-jurídica en un ámbito de acción descriptiva-analítica, ya que aborda, de manera crítica, la legislación existente, los fallos jurisdiccionales que marcan el alcance y aplicación práctica de la ley con sus externalizaciones problemáticas diversas y la doctrina especializada que pone de relieve la discusión de este fenómeno; para así ponderar elementos jurídicos indispensables y suficientes en pos del objetivo general propuesto, que permita solucionar, por lo menos en su explicación dogmática, la situación problemática planteada en la introducción y abordada pormenorizadamente en la discusión de este trabajo.

Resultados y discusión

Al ser este escrito científico un estudio investigativo de metodología cualitativa cuyos resultados no son externalizables a través de mediciones numéricas, los mismos se presentan por medio de posturas esclarecedoras que se conjugan con la discusión teórica doctrinal, legislativa y jurisdiccional dentro de este título. Así, se va estableciendo un direccionamiento explicativo cronológico en la comprensión y magnitud del fenómeno analizado y de sus causas problemáticas, para abonar, de forma adecuada, a las conclusiones del trabajo.

La figura de asociación ilícita. Especial en la Ley Penal Tributaria

Es de notar que, conforme acusan las cifras, el nivel de la evasión tributaria consolidada en Argentina está en orden del 40 % (Artana, 2015). En los países desarrollados este delito promedia el 10 % y en los de desarrollo intermedio oscila entre el 20 % y el 30 % (en Chile es del orden del 20 %, la mitad que la República Argentina). Las prácticas de evasión tributaria han alentado además el aumento del empleo no registrado (Artana, 2015). En Argentina, se estima que el nivel de evasión alcanza más de 25 mil millones de pesos argentinos, siendo el monto total de la recaudación de entre 35 y 40 mil millones; distribuidos de la siguiente manera, aproximadamente: 18 mil millones por el IVA, \$6 mil millones por ganancias, y 700 millones por bienes personales o a la manifestación de riqueza.

Héctor Villegas (1993) considera que los tipos legales que persiguen los ilícitos tributarios tienden a resarcir al fisco por el daño sufrido a consecuencia del acto antijurídico, el cual se produce por falta de colaboración del contribuyente con el ente recaudador. Nótese que la posición de Villegas gira en torno a la función “*resarcitoria*” que, a juzgar por el dicente, tendrían los institutos en estudio. Mal podría desconocerse la función “*punitiva*” de la norma, toda vez que el proceso que busca sancionar a

los responsables procura la imposición de penas reales y concretas a los agentes del injusto con independencia de la reparación al perjuicio fiscal producto de la misma.

Por ello se estima que, la función resarcitoria queda, en materia tributaria, relegada a una anterior, concomitante o posterior instancia de carácter administrativo y eventualmente judicial, a través de la cual el fisco ejecuta el pago del pasivo adeudado. Proceso que puede venir acompañado o no de multas pero que, en cualquier caso, es distinto y no excluyente de la acción penal.

Si bien, la causa es una misma conducta fáctica, esto es, incumplir una obligación tributaria; distinguir el procedimiento administrativo de cobro llevado adelante por el ente recaudador de la acción penal sancionadora que dirime un juez criminal, resulta esencial puesto que se apoyan en criterios distintos, con principios, fines y lógicas diferentes. Una, la que le es propia al derecho administrativo y otra con base en la teoría general del delito.

Sin perjuicio de esta interpretación, no puede desconocer la posición de algunos autores cuyas visiones se enmarcan dentro de lo que Juan Manuel Álvarez (1999) ha llamado “teorías administrativistas”. Estas teorías estriban en torno a la idea de que el bien jurídico protegido por las normas penales tributarias es ontológicamente distinto al tutelado por el derecho penal criminal y tienden a equiparar estos delitos a una sanción administrativa.

Quizás el referente doctrinario más notable de la teoría administrativista haya sido James Goldschmidt, quien, con base en el argumento de que el derecho penal se ocupa de la protección de la esfera individual de los sujetos, sostuvo que incumbe excesivamente al derecho administrativo todo aquello que sobrepasa la esfera individual (Goldschmidt, 1913, citado por Zaffaroni, Alagia y Slokar, 2002, pp. 18-22).

La postura de los autores de la presente investigación respecto a esto último es absolutamente disímil. Es de notar que existe una panoplia de delitos destinados a proteger a bienes jurídicos colectivos y a los cuales nadie tacharía como administrativos. Por ejemplo, se ha reconocido pacíficamente que el

delito de ‘instigación a la comisión de delitos’ (art. 209) o el de “incitación a la violencia colectiva” (art. 212) “configuran hechos criminales perturbadores de la vida colectiva, por los efectos (temor, intranquilidad) que producen en el sentimiento de los individuos *en general*, frente a la incertidumbre de que tales hechos se llevarán a cabo” (Soler, 1987, p. 11).

Pretender trazar un distingo entre los delitos tributarios y el resto del universo criminal, apoyándose exclusivamente en el hecho de que el protegido por este último grupo es un “sujeto individual” y en el caso de los delitos tributarios el sujeto es visto como “sujeto social”, no es acertado. Más aún, todas las normas jurídicas están dirigidas a seres sociales⁶ y atenerse a tecnicismos menores para forzar una clasificación que no es tal desconoce la real naturaleza penal de la materia que aquí se trata.

Giuliani Founrouge, interpretando a Goldschmidt, señala:

En tanto que el derecho penal tiende a reprimir infracciones consideradas violatorias de deberes morales, el derecho penal administrativo solo procura eliminar las trabas a la realización del bien público, siendo la pena una reacción de la administración contra el particular que no colabora adecuadamente en sus propósitos, de modo que aquella, la pena, nace del poder punitivo autónomo de la administración. (2003, p. 299).

Sin embargo, el autor se apresura a indicar la tesis de la autonomía del derecho penal administrativo pues no excluye que este y el derecho criminal forman parte de una unidad superior (p. 299). Rafael Bielsa (1951) se enroló dentro de la misma lógica administrativista sosteniendo que:

[el delito criminal] debe ser observado como un ataque al bien jurídico que la ley quiere restablecer, mientras que la contravención fiscal consiste en no cumplir el deber impuesto por la ley, a todo administrado o vinculado a la administración pública, por una obligación de colaborar

⁶ Se transcribe el dictamen de Soler, en calidad de procurador general, en ocasión de los autos “Mouviel”, donde califica de “poco afortunada la tendencia que se empeña en subrayar la autonomía de esta clase de normas, a pesar de la efectiva existencia de algunas diferencias técnicas entre las multas convertibles en arresto y las inconvertibles, las primeras plenamente a los principios generales del Derecho Penal común y las segundas no. Las mal llamadas contravenciones de policía, que no vulneran un deber administrativo específico, responden plenamente a los principios comunes” (1987, p. 11).

en el interés colectivo, lo que lo hace pasible de una pena administrativa que está fuera del ámbito del código penal. (p. 551)

Autores como Álvarez-Gendín (1941), desde posiciones más radicales, incluso llegan a indicar que estas infracciones deben de ser juzgadas exclusivamente por tribunales administrativos, eliminando *in totum* la competencia del fuero penal. Otros autores consideran que los fraudes fiscales constituían ataques a los derechos pecuniarios del Estado, de características tan especiales que exigían un tratamiento punitivo distinto del resultante de la ley común (Giuliani, 2003, p. 620).

Para Villegas (2002), la diferenciación entre delitos y contravenciones se da por el bien jurídico afectado. En los delitos se afectan, de manera directa, bienes fundamentales de un individuo o de la comunidad, mientras que en las contravenciones esos bienes jurídicos son afectados de manera mediata. El autor considera que los incumplimientos tributarios constituyen una infracción y no un delito porque los mismos lesionan los derechos de la comunidad de manera indirecta. Al no pagar tributos se impide que el Estado cuente con recursos necesarios para cumplir sus fines propios (brindar educación, defensa interna y externa, etc.). No es la vocación de este trabajo, empero, profundizar sobre un debate más general en el distingo entre estos dos institutos, toda vez que las infracciones administrativas no se agotan en la dimensión tributaria. Antes bien, se quiere restringir el debate a los delitos tributarios, y más precisamente, a las figuras relacionadas con la Ley Penal Tributaria.

Se les ha calificado como delitos, suscribiendo la teoría unicista de Giuliani Fonrouge (2003), para quien las sanciones fiscales tienen un carácter sancionador, establecido para reprimir las transgresiones y no para reparar el daño, de manera que, en su esencia, son de naturaleza penal (Annibaldi y Piccioni, 2012). Aun cuando Villegas (1993) enfatiza en la necesidad de brindarles un tratamiento de especial dadas sus particularidades, afirma que son, en esencia, de materia penal.

Infringir o trasgredir disposiciones fiscales no es una mera desobediencia a las ordenes de la autoridad, como pretende la doctrina administrativa alemana, sino que se trata de quebrantar un verdadero deber social como lo es el de honrar las obligaciones tributarias, necesarias para el mantenimiento del Estado, lo que importa alterar el orden jurídico de la colectividad. Si bien resulta claro que las sanciones fiscales derivan del propio poder tributario estatal y en estrecha vinculación con el impuesto, es erróneo

entender que constituyen un accesorio de este: responden a finalidades y esquemas jurídicos distintos y se rigen por normas separadas (García Belsunce, 1994).

Pese a que el debate puede permanecer abierto en lo relativo a las multas, con relación a la responsabilidad de las personas jurídicas, los plazos prescriptivos y la posibilidad o no de conversión en prisión por aplicación del art. 21 —admitido por la CSJN—, no se cree que ese debate pueda replicarse a los tipos penales que imponen penas de prisión.

En estos últimos casos, es su naturaleza punitiva la que los hace esencialmente penales, en una estrecha relación con la materia tributaria que regula los procesos sustanciales del fenómeno fiscal y cuyo incumplimiento genera la potestad punitiva del Estado de obrar en protección de un bien jurídico colectivo, a saber; la protección de las arcas públicas. Así las cosas, todos los principios y fundamentos del derecho penal le son aplicables a los delitos tributarios. A similares conclusiones han arribado autores como García Belsunce (1996) y Chiara Díaz (1997), entre otros.

Si “la norma es soberana para regular y, en su caso, para calificar, siendo notorio que utiliza tal potestad con harta frecuencia” (Nieto, 2006, p. 155), entonces, superado el debate ontológico, no siempre provechoso, se puede concluir que el espíritu auténtico del legislador no era otro que el de regular estas figuras como tipos penales, lo que se desprende de la propia normativa: Ley Penal Tributaria. Sin importar que al bien jurídico protegido se lo llame hacienda pública, ingreso público, actividad financiera del Estado, o simplemente recursos tributarios, es claro que lo que se afecta con la conducta tipificada es la potestad constitucional del Estado de hacerse del tributo, y mediante este, procurarse los medios necesarios para satisfacer sus fines que son eminentemente colectivos. Todo lo cual bien podría enmarcarse dentro de la idea de “orden publico económico”.

Sostener que la evasión impositiva engendra alarma colectiva sería forzar la realidad. Sin embargo, si se adopta una posición más amplia con relación al orden público y se le equipara, de algún modo, a una idea de *statu quo* o tranquilidad social (Ziffer, 2005), no sería equivocado decir que violentar una norma tributaria es atacar el pacto fiscal implícito entre el Estado y los contribuyentes. Privar deliberadamente al Estado de recursos que le son propios y de los que necesita para poder hacer frente a la panoplia de funciones que debe realizar es una conducta digna de reproche —como lo es en la mayoría

de países— y que, de concretarse, afecta al Estado, que, de algún modo, representa los intereses del colectivo social gobernado. Frente a esto, es claro que se habla de un deterioro de la confianza institucional.

Así las cosas, la incursión en la conducta típica supone la violación de la norma que bien podría deducirse, en sentido genérico, como “está prohibido evadir”. Se viola, entonces, la norma, como construcción lógica en la medida en que se incurre en el tipo. Es esta la función determinante del tipo objetivo conglobante.

Asociación ilícita tributaria como delito autónomo.

Desde antaño, la doctrina ha visto con recelo la figura de la asociación ilícita, al punto tal que diversos autores han indicado la dudosa constitucionalidad del instituto (Zaffaroni, Alagia y Slokar, 2002). Por un lado, las objeciones constitucionales impugnan fundamentalmente la vaguedad y flexibilidad de los términos utilizados por el legislador, en aguda contradicción con el principio de legalidad consagrado en la carta magna. Por otro lado, la doctrina y jurisprudencia han dado un arduo debate a propósito del bien jurídico que se pretende tutelar mediante este tipo penal, que, como característica distintiva, se agota en la mera asociación para cometer delitos, independientemente del éxito o fracaso de la misma en relación con sus fines. No se trata de un debate menor puesto que delimitar el bien jurídico protegido, además de fundamental a los fines interpretativos, permite confirmar que el instituto no vulnera el principio de lesividad y *ultima ratio*, límites infranqueables a la tipificación penal, toda vez que ellos operan como resguardo de las libertades fundamentales del sistema democrático. Con más arrojo, algunos autores han indicado que la redacción actual del instituto vulnera el propio derecho de asociación consagrado en la Constitución.

Sin perjuicio de ello, los tribunales inferiores federales, nacionales y provinciales, del fuero penal y penal económico e incluso el más alto tribunal, han insistido en la constitucionalidad del instituto

(Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional, Sala V, 1998), aplicado recurrentemente en sus fallos, no sin algunas excepciones disidentes (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B. n.º 1705, 2008). Como primera aproximación, se puede afirmar que este no es un debate exclusivo del ordenamiento jurídico argentino, de hecho, la mayoría de los digestos penales del derecho comparado abrigan la figura objeto de debate. Tal es el caso de España (art. 513 CP), Alemania (art. 129 StGB), Brasil (art. 288 CP), Italia (art. 416 CP), Chile (art. 292 CP) y Francia (art. 450 CP) entre otros. Claro está que existen leves diferencias entre las figuras mencionadas, pero todas consagran, con mayor o menor alcance, el espíritu del tipo penal en estudio. Esto es así, debido a que el origen de la asociación ilícita se remonta al Derecho Romano como *conventicŭlum*; se trataba esta última de una comunidad encaminada a atacar al Estado, personas o propiedades privadas, siempre que tal fin se perpetuare mediante una asociación con males fines y armas (Jiménez de Asúa, 1970). Nótese que el instituto, al menos en sus orígenes, tiene una fuerte impronta de persecución política.

Es interesante destacar que a quienes asistían a los conventículos se los sancionaba por la peligrosidad latente de su conducta social, esto es, la potencialidad criminal de su obrar corporativo (Milkensen-Loth, 2001), rasgo presente en todos los institutos modernos. Luego de muchas vicisitudes históricas, la figura reverdece a la luz de los digestos legales de la modernidad fundamentalmente en Europa, siendo el caso de España el más evidente, donde la figura surgió para perseguir a las cuadrillas de malhechores que robaban caudales públicos, interceptaban correos o hacían daños a bienes o a efectos pertenecientes al Estado o al común de los pueblos (García-Pablos de Molina, 1978). Cualquiera sea la razón, lo cierto es que el delito se hizo lugar dentro de la legislación penal internacional, sobre todo, a fuerza de jurisprudencia que, en la mayoría de los casos, le reconoció plena virtualidad, ocasionalmente deslizando leves críticas. El derrotero del instituto en el derecho argentino es digno de ser estudiado (García-Pablos de Molina, 1978). El primer intento codificador general en materia penal fue el realizado en 1864 por el entonces docente de la Universidad de Buenos Aires, Carlos Tejedor, quien optó por no incluir la figura de asociación ilícita como delito autónomo, sino que establecía en su lugar las figuras de ‘banda’ (art. 45) y ‘complot’ (art. 39), ambas legisladas en la parte general del pretenso código, como parte del capítulo referido a los supuestos de autoría y participación. Mientras que en el ‘complot’ se trataba de dos o más individuos que establecían obligaciones de auxilio

recíproco con respecto a un delito determinado, en la figura de la ‘banda’, los dos o más individuos observaban la comisión de delitos indeterminados, razón por cual el proyecto los consideraba a todos autores, salvo prueba en contrario (Cornejo, 2001).

Sancionado el primer Código Penal en 1886, con base en el proyecto de Tejedor, en el mes de junio de 1890 el ejecutivo comisionó a Norberto Piñero, Rodolfo Rivarola y José Nicolás Matienzo para proyectar una reforma del Código. En su proyecto, presentado en 1891 y que solo logró dictamen favorable en la Cámara de Diputados, optó por eliminar de cuajo las dos figuras introducidas por Tejedor. Respecto a las “bandas” concluyó que estas eran de un tipo penal independiente que debía de ser tratado en la parte especial, en tanto que en lo referido al “complot”, sostuvo que tal figura no constituía sino un supuesto de participación criminal. Entonces apareció la “asociación ilícita” como parte especial del estatuto en los artículos 252 y 253, sin embargo, tal proyecto nunca se convirtió en ley, en parte porque fue objeto de muchas críticas y en parte por los vaivenes políticos de la época.

De modo que, la teoría penal tuvo que esperar hasta 1921 para que, efectivamente, este tipo penal lograra jerarquía de ley. Tal reforma encontró como fuente principal el proyecto de Rodolfo Moreno, que retomó el frustrado proyecto de reforma de 1906 de Piñero y Rivarola. Esa redacción es la vigente hasta el momento en el art. 210 del Código Penal. Es de notar que, en su propia génesis, el instituto ha sido objeto de acalorados debates, sobre todo porque algunos creen ver en él un *visio* de oportunismo político, puesto que la incorporación de este instituto al Código Penal, mediante la reforma, tuvo lugar solo dos años después de la trágica huelga de trabajadores en los talleres Vasena, en reclamo de mejoras salariales. Están quienes creyeron ver en la introducción de este tipo penal un intento, del por entonces gobierno, de criminalizar la actividad sindical. Tal especulación se refuerza con los hechos. La pena, originalmente prevista para el instituto, era relativamente baja en relación con los otros tipos penales contenidos en el Código, con un máximo de dos años. En 1974, el entonces presidente Perón, luego de haber prometido “medidas pertinentes para atacar el mal en sus raíces y aniquilar cuanto antes el terrorismo criminal”⁷ y, en medio de un contexto de inestabilidad política y social, impulsó un proyecto de reforma de la figura

⁷ Mensaje del Presidente Juan Domingo Perón del 20 de enero de 1974. Radiograma G-6777 132/74 enviado a la Guarnición de Azul.

penal endureciendo considerablemente la escala penal de cinco a diez años, pena que, más tarde, se ajustó a su escala actual.

Luego del ataque e intento de copamiento de una guarnición militar en la localidad de Azul el 20 de enero de 1974, con saldo de un coronel asesinado y varios secuestrados, un grupo de diputados de la Juventud Peronista Montoneros solicitaron reunirse con el presidente Perón para manifestarle reparos sobre la reforma introducida. Para dar mayor relevancia al encuentro, se dispuso que este sería transmitido íntegramente por televisión y radio pública. La desgravación de dicho encuentro, que luego fue publicado por el diario *Noticias*, fue muy elocuente en torno al debate que se dio en ese entonces sobre el tinte político del instituto y la evidente posibilidad que fuese utilizado como instrumento de persecución de grupos políticos disidentes.

En ocasión de tal transmisión, un diputado cuyo nombre fue preservado indicó:

La asociación ilícita podría venir por el solo hecho de estar agrupado en una asociación que no esté legalmente reconocida. Como puede suceder con una agrupación que recién se integra en un sindicato o en una agrupación de base política. [A lo que, conforme se desprende de la reproducción del encuentro, el presidente Perón respondió:] ¿Pero, dónde está el delito? [...] Por otra parte, esa es la tarea del juez y no de la ley, porque asociación ilícita puede haber en todas las gamas de la delincuencia. Nosotros no podemos hacer de jueces. El delito lo configura el juez. Todo aquel que se asocie con fines ilícitos configura el delito. Ahora, quien debe determinar si el fin es lícito o ilícito es el juez.

Claro está que el argumento esgrimido por quien impulsaba el proyecto era bastante endeble ya que de manera ex profesa dejaba un amplio margen de incertidumbre que debía ser integrado por la autoridad jurisdiccional, idea que repugna al principio de legalidad en materia penal. No son los jueces los que determinan lo que es ilícito y lo que no, sino es el legislador quien, con base en la representatividad popular, delimita las conductas que, por agredir un bien jurídico merecedor de una tutela judicial, salen del marco de la licitud y entran en el terreno del reproche penal. En todo caso, el juez evaluará el caso concreto que se le presente a fallo, en busca de los elementos típicos previstos en el arquetipo legal para entonces declarar la responsabilidad penal, no porque él de manera antojadiza crea

que eso es ilícito, sino porque así lo prevé la legislación que ha de aplicar. El análisis del juez penal es eminente fáctico de la conducta y no de la legalidad. La licitud o ilicitud de la misma ya fue evaluada por el legislador penal.

A fin de entender las motivaciones políticas bajo el agravamiento de la escala penal, resultan ilustrativas las declaraciones realizadas por el entonces diputado Díaz Ortiz [de estrecha relación con el presidente Perón] al periodista Ceferino Reato, quien expresó, en su momento, una serie de reparos sobre la reforma impulsada por el ejecutivo, donde e indicaba la intencionalidad política debajo de la reforma penal y así se lo relata al periodista:

Algunos artículos de la reforma del Código Penal creaban varias figuras en blanco para que los jueces pudieran fallar sobre actos de guerrilla. Nosotros decíamos que eso era un peligro para el funcionamiento de las organizaciones políticas y sociales, y que cercenaban las libertades políticas y civiles. (Reato, en Diario Perfil, 2009, enero 25).

La gravedad aquí radica en que si lo que se propugnó legislativamente fue agravar una figura de la cual se tenía conciencia que era peligrosamente vaga en su redacción, con fines de persecución a grupos terroristas, es esto una falta grave a la seguridad jurídica tan necesaria cuando lo que se está delimitando es nada menos que la potestad punitiva del Estado. Tales han sido las objeciones al instituto que autores como Soberano (2005) indican incluso la idea de que la asociación ilícita es una de las figuras jurídicas que, amparada en su vaguedad terminológica, se utiliza a menudo con fines de criminalizar la protesta social.

La tensión entre el derecho constitucional a asociarse y este tipo penal ha sido puesta en tela de juicio en reiteradas ocasiones, sobre todo por el hecho de que el tipo penal descansa en la peligrosidad o alarma colectiva que supone, a juicio del legislador, la voluntad de asociarse con fines criminales, incluso aunque el delito propuesto nunca se perfeccione.

Como es sabido, el art. 14 de la ley Argentina fundamental prevé el derecho de todos los ciudadanos a “asociarse con fines útiles”. La redacción elegida por el constituyente no es la más pertinente; si entiende utilidad como que produce provecho, bien podría decirse que quien se asocia para

cometer un delito lo hace con miras a obtener un beneficio claro. Vale decir, el adjetivo utilidad no implica necesariamente que la actividad mediante la cual dicho beneficio se pretende obtener sea lícita. Entonces, utilidad no implica licitud.

España, por su parte, modificó su texto constitucional (Ley Orgánica 1/2002) y consagró expresamente “las asociaciones que persigan fines o utilicen medios calificados como delitos son ilegales”. Es profuso el debate doctrinario que se ha dado a nivel internacional a propósito de este extremo; algunos autores sostienen que la asociación ilícita es en realidad un supuesto de “abuso del derecho constitucional de asociación”. Uno de los autores que afirma tal perspectiva es el español García-Pablos de Molina (1978) quien entiende que el delito de asociación ilícita vulneraría el “recto ejercicio del derecho de asociación” (p. 126). Parecería que los autores abanderados dentro de esta teoría proponen que, la voluntad del legislador, al positivizar el tipo penal en estudio, no estaba dirigida a proteger la lesión de un bien jurídico específico, sino a evitar un ejercicio abusivo de otro.

Labatut Glens, quien sigue la misma lógica indica:

La Constitución [española] consagra el derecho de asociarse libremente. El Código Penal, por su parte, reprime los abusos que el abuso de este derecho pueda originar, y precisa los casos en que una asociación, atendidas sus finalidades, no queda amparada por el derecho constitucional; en otros términos, señala casos en que ellas salen del marco de la licitud, para entrar en el terreno de la delincuencia. (2000, p. 109).

En este sentido, Quintano Ripolles (1978) se manifiesta cuando señala que “no hay que perder de vista que la verdadera característica jurídica de los delitos que aquí se tratan, estriba no tanto en el ataque de un determinado derecho [sino] como en el ejercicio abusivo de él” (p. 125). Creemos que la posición del autor parece indicar que la asociación ilícita poco tiene que ver con evitar la alarma colectiva y todo está relacionado con evitar que el derecho de asociarse, de raigambre constitucional, sea ejercitado abusivamente para cometer delitos. La ilicitud deriva no del propio hecho de asociarse, de la asociación misma —lo que sería un círculo vicioso— sino de los delitos que persigue, cronológica y organizativamente, distintos de la asociación misma.

El hecho de que los referidos autores se sirvan de un instituto de naturaleza civil para explicar el bien jurídico protegido no deja de ser toda una novedad. En efecto, la figura del abuso surge como una lógica reacción contra los códigos civiles que, inspirados en la filosofía del Código Civil francés de 1804, trasuntan una posición de corte netamente individualista. Por todo ello, el abuso del derecho representa, en la actualidad, un instituto indispensable para la convivencia humana, de suma importancia para edificar una sociedad más justa, solidaria y segura. El carácter eminentemente civilista de la figura de abuso hace que esta presente una íntima relación con la idea de daño, argumentándose que sin un daño actual o futuro nadie estaría legitimado para accionar. Esto es así, porque el instituto tradicionalmente ha sido considerado como un aspecto de la responsabilidad civil.

Cabe destacar que las corrientes modernas han introducido la idea de que, en realidad, el abuso es un principio general del derecho (Mosset Iturraspe, 2007) y que como tal, es susceptible de ser aplicado a todas las ramas del derecho, sin perjuicio de su génesis civilista, sirviendo, a decir de Rivera, como fuente del derecho y también como criterio interpretativo de la ley (Rivera, 1998). Frente a esta postura, que habla de un ejercicio abusivo, se alzan otros, como Canosa Usera (2011), quien, en su comentario al art. 22 de la Constitución española, señala que en los casos en que las organizaciones encuadren dentro del tipo penal se está ante supuestos en los que en realidad no se ejerce el derecho fundamental de asociación sino se comete un ilícito, incluso penal, pues el derecho no faculta para crear asociaciones de las características indicadas. Para este autor, no se trata de un ejercicio abusivo, sino que directamente el derecho no se ejerce en la medida en que se incurre en una conducta socialmente lesiva y por lo tanto tipificada como delito.

Aclarado el acalorado debate a propósito de su encuadramiento, ahora se analiza cuál es uno de los delitos previstos por la Ley Penal Tributaria actual, esto es, la asociación ilícita tributaria, prevista en el art. 15 inc. c) de la Ley 24.769 (LPT) luego de su incorporación por Ley 25.874 de 2004, dentro del capítulo primero “delitos tributarios”⁸. Como ya se ha dicho, la norma respondió a la necesidad del

⁸ Ley n° 25.874, 2004. Régimen Penal Tributario. “El que a sabiendas: [...] c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de TRES (3) años y SEIS (6) meses a DIEZ (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a CINCO (5) años de prisión.

ejecutivo de entonces de atacar la evasión, quien elevó el proyecto dentro de lo que se dio en llamar “paquete antievasión”, siendo los pretendidos sujetos destinatarios las asociaciones delictivas conformadas por profesionales (fundamentalmente abogados, contadores y escribanos) que daban soporte técnico, material y logístico para la perpetración de delitos fiscales. Los últimos años han sido testigos de un proceso de industrialización de la evasión organizada a través de entidades destinadas específicamente a tal fin, donde las modalidades delictivas más habituales han sido la emisión de facturas apócrifas y la alteración de controladores fiscales.

La norma pretendía traer al campo de la punibilidad a aquellos sujetos que, sin ser el obligado tributario directo —sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria—, prestaban colaboración para que la evasión se consumara. Con esta modificación se buscaba echar por tierra escollos relativos al encuadramiento de dichas figuras, con el fin de perseguir penalmente —de manera efectiva— a las organizaciones destinadas a la evasión. Sin perjuicio de cuál haya sido la interpretación original del legislador, nadie debe llamarse al equívoco aquí; es claro que se trata de un *delito communia*, que no requiere de ninguna cualidad objetiva del autor o participe a los fines de que el tipo se configure, es decir, no es necesario detentar alguna profesión vinculada con la actividad contable o liquidadora de impuestos para verse encuadrado dentro de la figura.

La doctrina mayoritaria considera que la figura básica contenida en el artículo 210 del Código Penal está compuesta por tres elementos principales: a) la acción de formar parte o conformar una asociación criminal, b) un número mínimo de autores, y c) un fin delictivo. Así las cosas, autores como Creus (2007) señalan que la conducta típica es “tomar parte en la asociación” y exige que esta se forme mediante acuerdo o pacto, explícito o implícito, de sus componentes y con el objetivo de cometer delitos.

Si bien es cierto que la realidad forense demuestra que, a menudo, los involucrados suelen estar comprendidos bajo la figura de una persona jurídica —supuesto habitual cuando de facturas apócrifas se trata— claro es que estos sujetos no pueden ser alcanzados por el tipo, por la misma razón que el derecho penal ha sostenido desde antaño, a saber, las personas jurídicas no pueden ser alcanzadas por la pena toda vez que son entes ideales creados por el derecho y que no pueden exteriorizar una conducta. Sin embargo, la Ley Penal Tributaria aplica sanciones de naturaleza penal a las personas jurídicas. El artículo 14 de la

Ley Penal Tributaria (24.769) confirma la decisión de política criminal por parte del legislador que busca castigar tanto a los responsables individuales en delitos cometidos a través de la persona de existencia ideal, como a su vez —y junto con estos— sancionar a la empresa en cuyo ámbito y beneficio se cometió el ilícito. Es decir, la intención actual del legislador es castigar no solo a quien utilizó y benefició a la empresa, sino también a la empresa misma, ello a partir de la modificación operada con la Ley 26.735.

Debe tenerse presente que la Corte ya había cuestionado el fundamento del tipo penal del art. 210 del Código Penal, cuando se trataba de una banda destinada a vender armas al exterior en la medida que sostuvo que era difícil poder determinar de qué manera concreta generaba. De los antecedentes jurisdiccionales parecía desprenderse que, cuando la asociación ilícita solo perjudicaba el patrimonio público, la figura no podía ser encuadrada dentro del art. 210 del Código Penal argentino porque esto no lesionaba bien jurídico alguno o cuanto menos, no el bien jurídico que se pretendía tutelar en el instituto en estudio. El pretense bien jurídico a proteger, mediante la tipificación de esta conducta, no es otro que la seguridad personal y colectiva. La comisión de este tipo de delitos plurales, sin dudas, redundan en una amenaza a la seguridad de las personas y bienes, generando una mayor cuota de alarma social (Buompadre, 2010).

Como ha señalado Vera Barros (2002):

El bien que se ampara en esta figura es, en realidad, un estado propio de las personas que viven en una sociedad organizada y estable; cuya naturaleza es subjetiva, tal como la tranquilidad, sosiego, paz o calma de los individuos, en general, en que la ley pretende la preservación o restitución de ese estado deseable de confianza como derecho a tutelar. (p. 39).

En su génesis, los delitos tributarios importan apropiarse de recursos ajenos a través de distintas maniobras que privan al fisco de lo que es suyo; es decir, se trata de un enriquecimiento económico del agente a costas de hacerse de flujos monetarios que corresponden a las arcas públicas. Resulta difícil concebir cómo tal conducta podría no generar un daño al ejido social, y consecuentemente ser alcanzada por la figura penal básica. Sin perjuicio de ello, y para sortear este escollo, el legislador tuvo a bien tipificarla especialmente, zanjando las dudas a propósito de la legitimidad del bien jurídico protegido.

En ocasión del referido fallo, el más alto tribunal también había indicado, respecto a la asociación ilícita que “es obvio que la finalidad de dicho acuerdo tiene que ser la de ejecutar actos calificados por la ley como delitos de derecho penal pues si estos no se tipificaran como tales no habría ilicitud de la asociación”. Esto llevó a algunos autores a sostener que como la falsificación de facturas no podía ser asimilada al delito de “falsificación de documentos” (ya que las facturas no reúnen los requisitos para ser considerados “documentos”, por no llevar firma), en el supuesto que hubiera una organización montada para falsificar facturas, esta no podría ser considerada una asociación ilícita (Ruetti, 2004).

Sin perjuicio de que parte de la jurisprudencia ya había echado por tierra tal argumento, se pretendió zanjar legislativamente el dilema en el que se encontraban los jueces al momento de pretender aplicar la figura básica a bandas destinadas a la criminalidad fiscal. Así las cosas, se convirtió en otra de las razones que impulsaron la sanción de la ley que incluye la figura especial. Sin dudas, este es un tipo penal que, aunque regulado de manera independiente, presenta estrecha relación con la figura de la asociación ilícita prevista en el digesto de fondo, cuya codificación se remonta a la redacción originaria del código⁹. En ambas figuras —la figura principal y la tributaria— es posible desagregar algunos elementos fundamentales que integran el tipo del injusto. Siendo la especificidad en el objeto delictivo el componente esencial a la hora de distinguirlas: mientras en una, la organización pretende cometer delitos de índole fiscal, en la otra se trata de cualquier otro delito no fiscal.

En primera instancia, el agente solo incurrirá en el tipo en la medida que “tomare parte” en una organización o asociación. Nótese que aquí existe una discrepancia terminológica con respecto a la redacción de la figura de la Ley Penal Tributaria especial, que opta por una fórmula diferente al utilizar la expresión “formar parte”. No creemos que exista una diferencia fundamental entre los verbos utilizados. Ambos exigen del sujeto una voluntad concreta que debe estar destinada a integrar una agrupación, lo que lógicamente presupone un pacto o acuerdo de sus componentes. Señala con acierto Carlos Creus (2007), que el acuerdo puede ser explícito o implícito. El primero aplica cuando se verifica una expresión de voluntad concreta; mientras que será implícito cuando haya actividades unívocamente

⁹ La denominación actual del capítulo proviene del proyecto de 1891, incorporado por Ley 4189, 1903. Modificación al Código Penal. 03/08/1903. D.O. 24/08/1903.

demostrativas de la existencia de esa asociación, por ejemplo, gran cantidad de delitos cometidos por las mismas personas y con medios similares (p. 121). Aunque la figura [de asociación ilícita] no requiera formalidades para ser “miembro” de una asociación, ni actos escritos ni manifestaciones expresas al respecto, es evidente que se debe tratar de una verdadera afiliación (Vera Barros, 2001).

Se habla entonces de la necesidad de que exista un *animus societatis*, una voluntad de unión que se hace carne mediante una alianza con los otros integrantes, lo que a menudo se traduce en una distribución funcional de tareas (Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional. Sala V, 1998). En esta inteligencia, se puede apartar a aquellos que sujetos que empero prestar algún tipo de colaboración para con el fin social no manifiestan voluntad de asociarse:

El sujeto extraño a la asociación o a la banda que tan solo apoye o asista a ella, ya sea facilitando un lugar de reunión disimulado, fabricando por encargo elementos necesarios para el delito, concediendo el uso de una cuenta corriente bancaria o proveyendo documentos de identidad falsos, etc., no será punible a título de asociado sino como partícipe del delito de asociación ilícita. (Vera Barros, 2001, p. 593).

Es interesante destacar que, en la tipificación comparada del instituto en estudio, se observan algunos códigos que han optado por ensanchar los alcances del tipo penal para llegar también a quienes, sin formar parte de la agrupación como integrantes, “colaboren con la formación, actividad u organización de la asociación ilícita”. Tal es el caso de España, conforme se desprende del art. 513 del Código Penal Español. Las escalas previstas para los promotores, claro está, son menores que las que les caben a los miembros. En el caso del derecho alemán, el art. 123 del StGB-Deutschland sanciona también a quienes hagan propaganda de la asociación o la apoyen. Es importante destacar que no es necesario que los miembros de la banda se conozcan entre sí, ni mucho menos que guarden un contacto directo o habitual, basta con que la pluralidad de integrantes y que sus fines les sean conocidos demostrando adhesión a la misma (Cornejo, 2001).

El umbral mínimo de contribución participativa penalmente relevante es reconocible en la manifestación de empeño con la que el individuo pone sus energías a disposición de la organización criminal, ampliando su potencialidad operativa. La inserción orgánica del sujeto en la estructura asociativa puede configurarse incluso independientemente del recurso a formas rituales de afiliación, y deducirse de *facta concludentia*, siempre que se trate de comportamientos que denoten la presencia de la *affectio societatis*, manifestando la sensata voluntad de participar en la asociación de tipo criminal con el fin de realizar su particular programa y con la permanente consciencia de formar parte de la asociación criminal y de estar dispuesto a actuar para llevar a cabo el común programa delictivo. La característica distintiva de este concierto de voluntades es que se encuentra enderezada a la comisión de delitos. La pluralidad delictiva resulta fundamental, puesto que junto con la permanencia como caracteres facilitan diferenciar este instituto de los supuestos de participación. Es justo en cometer delitos en donde radica el objetivo mismo del acuerdo. No se trata de una voluntad coordinada destinada a la comisión de un único delito, sino de varios delitos indeterminados (Cornejo, 2001).

Es significativo hacer notar que en el carácter indeterminado no importa que los miembros de la asociación no sepan qué delitos se van a cometer, sino que tengan en su mira una pluralidad de planes delictivos que no se agoten en una conducta penal determinada (Creus, 2007), así se desprende de “Soliz Medrano, Pedro C. y otros s/rec. de casación” (Cámara Nacional de Casación Penal. Sala III. n.º 142, 1997).

En este sentido, la Cámara Nacional del fuero en lo Penal Económico, en ocasión de los autos “Suárez, Rodolfo José / Infracción Ley 23.771” ha sentado doctrina aclarando que para que exista asociación ilícita es necesario que la conducta grupal se verifique dentro de una *pluralidad de contextos delictivos*, puesto que la mera unidad de conducta acordada, aunque se traduzca en varios delitos, debe agotarse dentro del régimen de participación criminal (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico. Sala B. n.º 1705, 2008).

Es en la variedad de los delitos que indeterminadamente se proponen cometer las partes radica la peligrosidad social de la acción y por ende, el motivo mismo de su tipificación. De igual forma, es lo que permite trazar un claro distingo entre los supuestos de participación criminal —*societas delinquentium*—

, donde varios sujetos acuerdan llevar adelante una serie de hechos concretos para la comisión de uno o varios delitos específicos, de la figura que nos convoca —*societas delinquendi*—, en donde lo único prefigurado por las partes es la comisión de una serie no específica de delitos¹⁰.

Sin embargo, autores indican que la figura especial tributaria del art. 15 inc. c, no cuenta con este carácter toda vez que aquí no hay indeterminación delictiva sino todo lo contrario. Ellos señalan que la asociación ilícita tributaria está destinada a la comisión de una especie bien determinada de ilícitos fiscales. Debe tenerse presente que cuando se habla de indeterminación la doctrina no se refiere a indeterminación en cuanto a la variedad de delitos que se pretendan cometer sino a la variedad de planes delictivos, incluso aunque el delito sea siempre el mismo. Ej. piénsese en una banda que durante muchos años ha estado destinada a emitir y vender facturas apócrifas. Claro está que, siempre incurre en el mismo delito (art. 2 inc. d de la Ley n° 24.769), pero las notas de permanencia y organización hacen que cuadre claramente dentro del tipo penal objeto de estudio.

Por lo demás, resulta claro que para encuadrar dentro de la figura especial contenida en la Ley Penal Tributaria es menester que los delitos cometidos, sirviéndose de la figura organizacional, sean algunos de los previstos en la referida normativa (ej. evasión simple y agravada, aprovechamiento indebido de subsidios, obtención fraudulenta de beneficios fiscales y apropiación indebida de tributos, entre otros); siendo esta última una condición específica del tipo. Se revela, entonces, la especificidad en el objeto de comisión delictiva, como uno de los rasgos distintivos que la separa de la figura básica.

Autores como Yedro (2004), afirman que, si bien es cierto que la mayoría de los delitos previstos en el régimen penal tributario solo pueden ser cometidos por el obligado fiscal directo; del mensaje de elevación se puede inferir que la asociación no es solo para “cometer”, sino también para “posibilitar”, “facilitar” o brindar colaboración necesaria para comisión de cualquiera de los delitos. De modo que, el espíritu de la norma no es solo punir a la asociación que cometa delitos tributarios (autoría y coautoría) sino también a la que ayude a cometerlos (supuestos de participación). Este aspecto es esencial para el objetivo del trabajo que es el de caracterizar al delito de asociación ilícita como delito autónomo. Existe

¹⁰ Sin perjuicio de que excepcionalmente, bien podría indicarse una rama delictiva concreta (ej. delitos laborales) sin que se individualicen los crímenes concretos.

un importante debate acerca de la deficitaria técnica del legislador y la casi estructura de “facilitación” de la figura del art. 15 inciso c, por lo que es interesante establecer que se ha incorporado este delito autónomo dentro de la regulación propia de las participaciones toda vez que el art. 15 establecía, y lo sigue haciendo en su inciso “a”, las diferentes formas de actuación de terceros que, por especial profesión (quienes dictaminen, informen, den fe, autoricen o certifiquen actos jurídicos, balances, estados contables o demás documentación), pueden participar facilitando la comisión de alguno de los delitos tributarios.

Ahora bien, el que se asocia lo hace con conciencia de que tomó parte en una sociedad dedicada a lo ilícito, se trata pues de un delito doloso, y el dolo —saber y querer— comprende a la existencia de la asociación y su finalidad delictiva, indeterminada en cuanto a sus planes. Por lo tanto, la demostración de este elemento subjetivo es esencial en el caso judicial para probar la existencia del delito. El conocimiento del propósito de delinquir es individual de cada uno de los miembros de la organización (Buompadre, 2010, pp. 356-361). La integración de una asociación ilícita se reprime *per se*, desembarazándose del éxito o no de la comunidad delictiva con relación a sus fines. Como ha señalado la Cámara Criminal de Capital Federal “el solo hecho de formar parte de la asociación es punible con prescindencia de la ejecución de los delitos que constituyen el objeto del acuerdo”¹¹. Se trata de un delito de pura actividad y peligro abstracto, la mera existencia de la empresa criminal pone en crisis las expectativas sociales sobre el acatamiento del derecho, y se constituye en un factor determinante para que la tranquilidad pública —entendida esta como confianza de la sociedad en el respeto que han de generar las normas jurídico-penales— se vea afectada (Cámara Nacional de Casación Penal. Sala III. Reg. 142, 1997).

Soler, con acierto, ha indicado que la circunstancia de que alguno de los delitos planeados no haya sido ejecutado no resta aplicabilidad al art. 210, siempre que existan los elementos requeridos para dicho delito, y que esto incluso puede constituir prueba de la preexistencia de la asociación (1992). “Lo que la norma castiga no es la participación en un delito sino la pertenencia a una asociación o banda destinado

¹¹ En la causa “Soliz Medrano, Pedro C. y otros s/ Rec. de Casación”, del voto del Dr. Riggi, al que se adhirieron el Dr. Tragant y la Dra. Ledesma: “No es necesario probar ningún delito puntual, sino que basta con probar, que un número mínimo de partícipes forman o toman parte de una asociación —por el solo 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 —es decir no específicos—” (Cámara Nacional de Casación Penal. Sala III. Reg. 142, 1997).

a cometerlos con independencia de la ejecución o no de los hechos planeados” (Buompadre, 2010, p. 370) (Cámara Criminal y Correccional. Sala II, 1998). Núñez opina que la unión de individuos para llevar a cabo la finalidad mencionada ya es suficiente, por la potencialidad criminal que le es inherente, para reprimir el hecho (1992, p. 86).

Como la doctrina ya ha asumido pacíficamente la asociación ilícita, en sentido general —y consecuentemente también la figura especial que nos convoca— esta sanciona actos preparatorios del delito, con base en la intención de los agentes de desarrollar una actividad ilícita, librándose del resultado concreto de esta. Vale decir, la mera voluntad asociativa enderezada a cometer delitos es suficiente para excitar la reacción del sistema penal, incluso ante el supuesto de que el pretense delito a perpetrar nunca se verifique. La comisión del delito pretense no es entonces una condición del tipo. Se trata pues de un tipo penal de peligro. Es decir, la conducta típica es la voluntad asociativa con destino criminal. Basta que el sujeto sea consciente de formar parte de una asociación cuya existencia y finalidades le son conocidas. No es necesario que la voluntad criminal esté presente *ab initio*, puesto que puede darse el caso de una asociación que nace con propósitos lícitos, pero luego degenera en una finalidad criminal (Pérez y Fioco, 2004). El tipo objetivo queda conformado aquí entonces por el involucramiento —en formar parte— del agente en la empresa delictiva. Más allá del compromiso mayor o menor del sujeto en el grupo; cuestión que sin dudas deberá ser reconocida por el órgano jurisdiccional a la hora de graduar la pena, pero que resulta indiferente a los fines del presente debate, toda vez que basta con que el autor haya participado en actos principales o accesorios dirigidos a operativizar el fin delictivo.

La Ley Penal Tributaria opta por emplear el término habitualidad, imprecisión conceptual que repugna a un sistema penal liberal como el argentino. Cualidad que resulta fundamental a los fines de calificar con precisión el instituto respectivo. En los autos “Stancanelli” la Corte señaló: “es necesario distinguir la figura de la asociación ilícita (art. 210) de la figura del acuerdo criminal, ya que aquella requiere de un elemento ausente en esta última” (Corte Suprema de Justicia, S. 645. XXXVII., 2001). Mientras la participación criminal, aunque puede referirse a varios delitos, es esencialmente transitoria, la nota distintiva de la asociación ilícita radica en su permanencia. Quedan, entonces, excluidos de esta figura todos los agrupamientos criminales que, lejos de ser permanentes, son de ocasión o improviso. La Cámara Nacional de Casación Penal ha indicado que no cualquier acuerdo en torno a la comisión de

delitos asumirá el carácter de asociación ilícita, sino el que sea indicativo de una relativa o cierta continuidad. La convergencia de voluntades hacia la permanencia de la asociación es lo que distingue la asociación ilícita de la convergencia transitoria —referida a uno o más hechos específicos— propia de la participación (Cámara Nacional de Casación Penal. Sala III. Reg. 142, 1997). La pluralidad —o indeterminación— delictiva, que es el objeto mismo de la organización, solo puede concretarse en los hechos en la medida que exista una actividad continuada en el tiempo. A esto refiere la ley especial cuando habla de habitualidad (art. 15 de la Ley 24769, modificada por la Ley 25874) o el propio Código Penal Tributario cuando refiere en su artículo 210 a permanencia.

Habitualidad, entonces, es entendida aquí como una recurrencia en la voluntad de cometer cualquiera de los delitos tipificados (Abralde, 2005), se trata de voluntades comunes hacia una empresa común de cierta duración, de recurrencia en el quehacer delictivo, indispensable para cumplir con los objetivos que sus integrantes se impusieron (Buompadre, 2010). Conforme ha señalado la jurisprudencia: “la asociación ilícita supone una relativa estabilidad, cierta permanencia que es (de) donde deriva la eventualidad del peligro, resultando una figura penal autónoma”¹². Es dable destacar que en otros ordenamientos jurídicos comparados la nota distintiva de la habitualidad no integra la figura básica, sino que es tratada como una agravante o incluso como otro delito distinto portador de un mayor contenido injusto. Tómese el caso del delito en Bolivia donde la ‘asociación delictuosa’ no exige una *conducta habitual*, que sí es requerida —junto con otras cualidades— en el delito de ‘organización criminal’, siendo la pena asignada a esta última sustancialmente mayor. Resulta una tarea inútil pretender determinar criterios de extensión temporal y objetivos mínimos toda vez que el tiempo de permanencia prudencial dependerá en gran medida del objeto delictivo propuesto por la asociación. Tratándose de un delito permanente, la consumación se prolonga mientras dure la asociación. Se trata de una relativa estabilidad que revele la existencia de un contexto delictivo plural dedicado a un fin criminoso. Tiene que existir una estabilidad en el quehacer delictivo (Buompadre, 2010), que le permita al agente contar con la certeza del eventual apoyo de los otros integrantes para la comisión de hechos futuros (Folco, Abralde y López, 2004). En este punto Folco, Abralde y López sostienen que “la habitualidad debe

¹² "Finkelstein, Edith A. S/Recurso de Apelación" (Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional, Sala V. 1998).

necesariamente deducirse de la repetición de hechos previos, cuyo número tendrá importancia indiciaria para que el juez se pronuncie sobre su existencia” (2004, p. 164) en la medida en que la misma denote una tendencia o inclinación a la comisión reiterada de delitos. A renglón seguido estos autores reconocen que, en última instancia, la norma otorga gran margen de discrecionalidad al juez, principio *a priori* incompatible con la previsibilidad que se espera del digesto penal argentino.

De acuerdo con Laje Anaya (1979), al tratarse de un mismo acuerdo criminal que se expresa a lo largo del tiempo en diferentes hechos delictivos, el delito que se comete es el mismo mientras dure la asociación, por lo que la garantía del *non bis in idem* rige en plenitud, aun cuando por razones de hechos (ej. privación transitoria de su voluntad) sus integrantes hayan visto interrumpida la ejecución del acuerdo criminal. El término “asociación”, con los alcances del instituto objeto de estudio, poco tiene que ver con la idea de persona jurídica en los términos del derecho civil (Folco, Abraldes y López, 2004). Es esta una categoría del plano de la factualidad que no se puede analizar con base en criterios jurídicos del derecho privado. Sin perjuicio de que en algunos casos el delito se esconda bajo un sujeto de derecho distinto a sus miembros, adoptando una forma societaria, esta no es ni remotamente una condición necesaria para el acaecimiento del injusto.

El término debe interpretarse, antes bien, como una cohesión que puede expresarse en un mayor o menor grado de organización. No se requiere de una jerarquización compleja, pero sí de la asunción de determinados roles, lo cual reviste particular importancia dado el agravante previsto para el jefe u organizador. Como ya se ha dicho, no se trata necesariamente de que los integrantes ejecuten actos materiales, sino que basta con el mero hecho de integrar intelectualmente el concierto delictivo (Creus, 2007), esto es: una coincidencia intelectual con los otros miembros del cuerpo asociativo delictual. Así las cosas, la nota distintiva de ‘organización’ y ‘permanencia’ constituyen los elementos esenciales de esta figura típica (Castex, 2009). Adicional a estos extremos, es necesario verificar una cantidad mínima de miembros para que el supuesto fáctico se verifique, a saber: tres sujetos. Se trata de un delito de forzosa pluralidad¹³. Nótese que este no es un requisito presente en todos los derechos comparados,

¹³ También llamados ‘delitos plurisubjetivos’.

algunos optan por prescindir del número mínimo de integrantes, tal es el caso de Chile (art. 292, CP chileno).

Con la notable excepción de Ricardo Núñez (1992), el resto de la doctrina agrega un requisito adicional cual es que los integrantes, al menos tres, sean imputables; puesto que deben tener capacidad jurídica —capaces penalmente— (Ziffer, 2005) para expresar válidamente la voluntad que presupone el pacto criminal (Cornejo, 2001). Esta idea ha sido largamente expuesta por Soler, al afirmar “que el número de integrantes exigido no solo debe de realizarse de manera objetiva sino también subjetivamente” (1987, p. 130). Si alguno de los tres sujetos careciera del elemento volitivo por estar privado de su capacidad de comprensión —total o parcialmente—entonces no se está hablando de un miembro sino de un sujeto que está siendo instrumentalizado (Folco, Abraldes y López, 2004).

Así las cosas, la figura requiere de un especial elemento subjetivo dado por el sentimiento de pertenencia al grupo, elemento que mal se podría colegir de quien la ley consagra inimputable bajo una presunción *jure et de jure*, tal es el caso, por ejemplo, de los menores de dieciséis años. Distinta es la situación de los menores imputables (de dieciséis a dieciocho años), toda vez que el art. 2 de la Ley 22.278 establece de manera expresa su responsabilidad penal por delitos reprimidos con pena privativa de libertad mayor a dos años. Sin embargo, autores como Buompadre han alzado voces disidentes indicado que:

La criminalidad del pacto no reside en punibilidad de sus autores sino en el peligro que implica el pacto en sí mismo, cualquiera fueran sus autores [...] La inimputabilidad de unos no excluye el castigo de los que poseen capacidad para delinquir (2010, p. 372).

El hecho de que la prescripción, alguna excusa absolutoria, o incluso la calidad de prófugo opere en beneficio de uno de los integrantes no es (debiera ser) óbice para que los otros sean objeto del reproche penal. En defensa de esta postura, se ha expresado largamente la doctrina brasileña (Delmanto, 1986). También, se ha indicado que el número mínimo, aunque legalmente de tres, debe ser ponderado a la luz del fin delictual en miras al cual se ha constituido la organización. “Va de suyo, la organización tiene que tener la capacidad potencial de cumplir su fin” (Folco, Abraldes y López, 2004, p. 162).

Por ello, se trataría de exigir una suerte de adecuación cuantitativa medio-fin, de manera que los miembros de la asociación deben de ser suficientes para la consumación del fin delictivo propuesto, y, en este sentido, agregar la exigencia referida. Si se trata de que el número de integrantes guarde una adecuada proporción para con el fin criminal propuesto, no es claro qué ocurriría en aquellos casos en los que por ser ambicioso el delito pretendido, el número no fuese suficiente. Tampoco parece explicarse qué ocurriría con aquellas asociaciones ilícitas —con más de tres integrantes y un fin delictivo concreto— que, por estar en proceso de formación, al momento de ser perseguidas penalmente, cuenten con un número mínimo de integrantes y en proceso de reclutar nuevos. Si la solución a ambos casos es que dichas conductas quedarían por fuera del alcance penal —como parece insinuarse—, el planteamiento es inconsistente con el principio de legalidad, toda vez que tal exigencia no surge de la literalidad de la norma.

Ante ello, piénsese en una asociación de tres personas pero que, al momento de ser descubierta, esta está reclutando nuevos miembros en el exterior a los fines de perfeccionar una evasión impositiva por triangulación. Claramente, si se analiza en miras al fin propuesto, ese número de integrantes no es adecuado toda vez que no permite perfeccionar el delito por falta de integrantes en el exterior, pero bien podría encuadrar dentro del arquetipo penal. De modo que, si con base en la exigencia del número adecuado lo que se pretende es extender los casos de atipicidad a aquellas sociedades que empero tener tres miembros no cuentan con un número adecuado de acuerdo con su fin, el razonamiento no es correcto por ser violatorio del principio de legalidad que cuenta con raigambre constitucional.

Posiciones críticas a la figura

Las principales voces críticas en torno a esta figura han indicado tres problemas que se desprenden de su aplicación. En primera instancia, resulta claro que muchos de los términos utilizados por el legislador penal, al tipificar ese delito, son bastante amplios e incluso ambiguos, pudiendo abarcar una inmensa cantidad de casos. Justo por esta razón se han pronunciado autores e incluso jueces quienes han objetado la virtualidad de esta figura. Resulta particularmente elocuente el voto del Dr. Federico en ocasión de los autos “Rohm y otros s/ asociación ilícita y subversión económica” (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional. Sala II, 2002) cuando expresó que corresponde declarar la

inconstitucionalidad de la figura [asociación ilícita], pues la indeterminación del tipo y la escasa o nula determinación del bien jurídico protegido que surge de su texto contraría gravemente el principio de legalidad consagrado en el Art. 18 CN. Asimismo, se ha cuestionado que la figura, por su tipificación, produce el denominado efecto enlace; el cual consiste en que, en aquellos casos en los cuales los integrantes de la organización logran la producción de los fines delictivos propuestos, el tipo penal de asociación ilícita concurriría idealmente con los delitos cometidos, alterando sustancialmente la escala penal que corresponde a estos últimos, generando graves distorsiones, sobre todo en aquellos casos en los que los delitos realizados son de mayor contenido injusto.

Como posible solución, Jackobs (citado en Zaffaroni, Alagia y Slokar, 2002, p. 867) ha propuesto concursar realmente los delitos cometidos en una primera etapa, para luego, en una segunda, concursar idealmente la pena con aquella que corresponda a la asociación ilícita (Maidana, 2015). En este mismo sentido, se ha pronunciado la jurisprudencia nacional, aplicando el referido criterio aún cuando el hecho cometido requiera la misma modalidad de comisión que la asociación ilícita, como es el caso del robo en banda (Buompadre, 2010).

Otras de las críticas originarias al texto estribó en torno a la escala penal atribuida al delito. En el caso de la figura tributaria, el legislador optó por agravar las penas de la figura básica. Mientras que la figura del art. 210 del CP prevé una escala de tres a diez años, con un agravante de cinco años como mínimo para el supuesto de jefe u organizador, el art. 15 inc c) de la Ley 24.769 reformada optó por un mínimo de tres años y seis meses para la figura no agravada.

La crítica sostenía que a la luz del Código Procesal Penal de la Nación vigente (Ley 23.984) al momento de la sanción de la norma, en tal escala el acusado debía esperar la sentencia con su libertad personal restringida ya que el art. 312 del CPPN¹⁴ orientaba que el juez debía disponer la prisión preventiva del imputado de un delito cuya pena mínima fuese superior a los tres años. Esta observación ha devenido en anacrónica en la medida que en diciembre de 2014, mediante la Ley 27.063, se estableció

¹⁴Art. 312 del Código Procesal Penal de la Nación Argentina (Ley 23.984. 04/09/1991. D.O. 09/09/1991) El juez ordenará la prisión preventiva del imputado al dictar el auto de procesamiento, salvo que confirmare en su caso la libertad provisional que antes se le hubiere concedido cuando: 1.º Al delito o al concurso de delitos que se le atribuye corresponda pena privativa de la libertad y el juez estime, *prima facie*, que no procederá condena de ejecución condicional.

un nuevo código de procedimiento penal el cual, en el apartado relativo a la prisión preventiva (art. 185¹⁵), prescinde de toda referencia a una escala mínima, sujetando a criterio del juez la potestad de dictar restricciones a la libertad personal “en función de la gravedad de las circunstancias y naturaleza del hecho y de las condiciones del imputado, que sirvan para decidir los criterios de peligro de fuga o entorpecimiento del proceso”.

Sin perjuicio de ello, no deja de ser cierto que la escala penal prevista elimina de cuajo toda posibilidad de que la autoridad jurisdiccional disponga una condena condicional, puesto que para que esta sea una opción para el magistrado es necesario que la pena de prisión no exceda los tres años (art. 26, Código Penal¹⁶). Lo mismo ocurre para el caso de la suspensión de juicio a prueba *probation* (art. 76 bis. Código Penal).

Claro está que el legislador mal podía desconocer que las referidas eran consecuencias ineludibles de expansión punitiva que la reforma importaba, sin embargo, parece ser que la razón del agravamiento de las penas descansa en la voluntad política de perseguir con mano de hierro a los evasores. No han faltado las voces críticas indicando que merece cierto reparo recurrir a un aumento de la escala penal para resolver las coyunturas políticas del país (Marceillac, 2010, p. 1).

Otra de las críticas compartidas con la figura madre del Código Penal es la relativa a la vaguedad implementada en la redacción del tipo penal, el cual deja un amplio margen de discrecionalidad al intérprete; a juzgar por algunos autores, se afecta el principio de legalidad (art. 18 CN) tan caro a la materia penal. Es importante agregar un comentario crítico de tipo jurídico penal, que es el de la naturaleza de delito de peligro abstracto, donde la peligrosidad de la acción en relación con el bien tutelado viene determinada *ex ante* por el legislador. En ese sentido, la figura es fuertemente criticada en relación con esto, y es justamente porque se habla de una presunción de lesividad dado que el legislador presume que la conducta típica realiza el peligro en abstracto, aún en el caso de no peligrosidad en

¹⁵ Artículo 185. *Prisión preventiva*. Corresponde el dictado de la prisión preventiva en función de la gravedad de las circunstancias y naturaleza del hecho y de las condiciones del imputado, que sirvan para decidir los criterios de peligro de fuga o entorpecimiento del proceso previstos en este Código.

¹⁶Art. 26 del Cód. Penal. En los casos de primera condena a pena de prisión que no exceda de tres años, será facultad de los tribunales disponer en el mismo pronunciamiento que se deje en suspenso el cumplimiento de la pena

concreto. La crítica que se le hace a la figura en este punto es la posible afectación del principio de culpabilidad, ya no solo en el delito de asociación ilícita, en particular, sino de los delitos de peligro abstracto, en general.

No abona a este análisis dar mayor énfasis a algunas críticas que, desde radicalizadas defensas de la profesión liberal, creyeron ver en esto un ataque a los profesionales de las ciencias económicas. Debe quedar claro aquí que no se trata de sancionar el recto desempeño de la profesión contable, sino antes bien, castigar a aquellos profesionales que hacen uso de sus conocimientos para colaborar en la perpetuación de delitos, lo cual claramente ha de ser penado. Cuando los saberes técnicos son utilizados para perfeccionar una conducta que atenta contra un bien jurídico no caben reivindicaciones sindicales, puesto que esto importa defender criminales.

Conclusiones

El desarrollo de este estudio puso de manifiesto que la figura de la asociación ilícita tributaria presenta una forma típica relativamente flexible, con ciertas complejidades a la hora de su efectiva aplicación, lo que se ha traducido en importantes críticas por parte de la doctrina desde el punto de vista de la seguridad jurídica. Esa zona gris, propia de una silueta delictual cuyo origen no estuvo motivado estrictamente por razones de política criminal, debe utilizarse para salvaguardar la potestad tributaria y avanzar sobre los focos delictivos donde se concentra la evasión tributaria, a través de complejas operaciones de triangulación internacional y deslocalización de activos en cuentas *offshore*. Es nuestro entender que el más severo reproche penal debe recaer sobre aquellos centros de evasión organizada que, a menudo, desde la comodidad de la suntuosidad, pueden servirse de los mejores recursos jurídicos y técnicos para sustraerse de su *fair share*.

Por lo expresado, y en virtud de los resultados indicados, las conclusiones finales, que se espera aporten clarificación y entendimiento dogmático para la consecución de un derecho penal tributario eficiente, justo y con seguridad jurídica, se manifiestan sucintamente en las siguientes afirmaciones:

- El delito de asociación ilícita, tipificado en el Código Penal, protege en esencia un bien jurídico distinto del tutelado en la Ley 24.769. 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 incorporación del tipo penal de “asociación ilícita” en la Ley Penal Tributaria n° 24.769 no protege el orden público o la tranquilidad pública, sino la protección de la hacienda pública o el mantenimiento del normal flujo de ingresos y egresos de la hacienda pública en un sentido dinámico. Pese a su incorporación dentro de la regulación de las distintas formas de participación especial que contempla el artículo 15, no caben dudas que se está ante un *delito autónomo especial*, que se independiza de los delitos que los sujetos de la asociación pueden cometer o ayudar a cometer.
- No hay dependencia de la figura a los efectos de los restantes tipos penales de la Ley 24.769. De modo que, la tipificación de la figura de asociación ilícita en el ámbito de esta Ley implica la fortaleza y casi exclusividad de dicha figura, más allá de los propios delitos tributarios.
- Las organizaciones de tres o más personas (que tengan como “pantalla” una determinada forma societaria o ropaje jurídico formal) destinada 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 asociación ilícita especial prevista en el inc. c del artículo 15, sin sujeción a las técnicas de participación criminal.
- El debido resguardo de la hacienda pública, a través de la regulación de tipos penales que la transgreden, constituye un factor que legitima la figura penal, tanto si se castigan acciones típicas que la infringen en forma directa, ya sea al ingreso público como al gasto (evasión tributaria y

aprovechamiento indebido de subsidios) como si se castigan acciones típicas que en forma indirecta generan esa indeseable consecuencia sobre la hacienda estatal. Es así que la asociación tendiente a ello constituye un comportamiento que exige la intervención jurídico-penal.

Referencias bibliográficas

Abraldes, S. (2005). *Ley penal antievasión*. Buenos Aires: La Ley.

Álvarez, J. M. (1999). La Ley Penal Tributaria n.º 24.769: análisis exegetico. Ponencia presentada en el Seminario de Sanciones Tributarias (tres años de experiencia y el Proyecto de Reforma), (17 y 18 de marzo de 1999), San José, Costa Rica. Recuperado de <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo14.pdf>

Álvarez-Gendín, S. (1941). *Manual de derecho administrativo*. Barcelona: Bosch.

Annibaldi, B. y Piccioni, I. (2012). *Infracciones y sanciones tributarias*. Mendoza: Universidad Nacional de Cuyo. Recuperado de http://bdigital.uncu.edu.ar/objetos_digitales/4832/annibaldi-infraccionesysancionestributarias.pdf

Argentina, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional. (2013, julio 8). Sala V. 46223/2012/CA2 18/AV. (López González-Bruzzone).

Argentina, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico. (2008, noviembre 05). Sala B. n.º 1705. (Gemignani-Borinsky).

Argentina. Cámara Nacional de Casación Penal. (1997, abril 23). Sala III. n.º 142. (Riggi-Tragant-Ledesma).

Argentina, Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional. (1998, octubre 17). Sala V. (López González).

Argentina, Cámara Nacional en lo Criminal y Correccional. (1998). Sala II. J.19 - S.18. (Cattani-Irurzun).

Argentina. Corte Suprema de Justicia. (1968, mayo 02). CSJN 271.297. (Chute-Bidau).

Argentina. Corte Suprema de Justicia. (1968, septiembre 05). J.A. T.1982 II. (Gabrielli).

Argentina. Corte Suprema de Justicia. (1993, junio 08). FA93000234. (Barra).

Argentina. Corte Suprema de Justicia. (2001, diciembre 07). S. 645. XXXVII. (Becerra).

Argentina. Ley 4189, 1903 (agosto, 24). Modificación al Código Penal. D.O. 24/08/1903.

Argentina. Ley 24.769, 1996 (diciembre 19). Ley Penal Tributaria. D.O. 19/12/1996.

Argentina. Ley 23.984, 1991 (septiembre 04). Código Procesal Penal de la Nación. D.O. 04/09/1991.

Argentina. Ley 25.874, 2004 (enero 22). Régimen Penal Tributario. D.O. 22/01/2004.

Argentina. Ley 26.735, 2011 (diciembre 28). Modificación al Régimen Penal Tributario. D.O. 28/12/2011.

Artana, D. (coord.) (2015): El sistema tributario argentino. Análisis y evaluación de propuestas para reformarlo. *Documento de Trabajo n° 23*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Recuperado de http://www.fiel.org/publicaciones/Documentos/DOC_TRAB_1440549015218.pdf

Bielsa, R. (1951). *Estudios de derecho público*, 1ª ed., tomo II. Buenos Aires: Depalma.

Buompadre, J. (2010). *Derecho penal. Parte especial*. Buenos Aires: Mave.

Camargo Hernández, D. (2005). *Evasión fiscal: un problema a resolver*. México: Eumed. Recuperado de www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/

Canosa Usera, R (2011). *Constitución española*. Sinopsis artículo 22. Título I. De los derechos y deberes fundamentales. Actualizada por González-Escudero, A. Recuperado de <http://www.congreso.es/consti/constitucion/indice/sinopsis/sinopsis.jsp?art=25&tipo=2>

Castex, F. (2009). *Asociación ilícita y los principios constitucionales del derecho penal.*, Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Recuperado de <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/80/asociacion-ilicita-y-principios-constitucionales-del-derecho-penal.pdf>

Chiara, C. (1997). *Ley penal tributaria y previsional*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni.

Cornejo, A. (2001). *Asociación ilícita y delitos contra el orden público*. Buenos Aires: Rubinzal Culzoni.

Creus, C. (2007). *Derecho penal. Parte especial*. Buenos Aires: Astrea.

Dalla, A. y Gutman, M. (1997). *Régimen Penal Tributario*. Buenos Aires: Astrea.

Delmanto, C. (1986). *Código Penal Comentado*. Río de Janeiro: Freitas Bastos.

España. Ley 10/1995, 1995 (noviembre 24). Código Penal Español. D.O. 24/11/1995.

España. Ley 01/2002, 2002 (marzo 26). Reguladora del Derecho de Asociación. D.O. 26/03/2002.

Folco, C., Abraldes, S. y López, J. (2004). *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*. Buenos Aires: Rubinzal Culzoni.

García Belsunce, H. (1994). *Estudios de derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Depalma.

García Belsunce, H. (1996). *La autonomía del derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.

García-Pablos de Molina, A. (1978). *Asociaciones ilícitas en el Código Penal*. Barcelona: Bosh.

Giuliani, C. (2003). *Derecho financiero*. Buenos Aires: Lexis.

Jarach, D. (2004). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Haber.

- Jiménez de Asúa, L. (1970). *Tratado de Derecho Penal*. Buenos Aires: Losada.
- Labatut, G. (2000). *Derecho penal*. Tomo II. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Laje, J. (1979). *Comentarios al Código Penal, parte especial*. Buenos Aires: Depalma.
- Maidana, R. (2015). *Asociación ilícita*. Buenos Aires: Asociación Pensamiento Penal. Recuperado de <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/cpcomentado/cpc37788.pdf>
- Marceillac, G. (2010). Asociación ilícita en materia tributaria. En Cátedra de Derecho Penal II de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Mar Del Plata. Recuperado de <http://penaldosmdq.blogspot.com.ar/2010/10/asociacion-ilicita-en-materia.html>
- Milkensen-Loth, J. (2001). *Asociación ilícita*. Buenos Aires: La Ley.
- Mosset, J. (2007). *Código Civil y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial*. Buenos Aires: Hamurabi.
- Nieto, A. (2006). *Derecho administrativo sancionador*, 4ª ed. Madrid: Tecnos.
- Núñez, R. (1992). *Tratado de Derecho Penal*, T. V, Vol. I. Córdoba: Marcos Lerner Editora.
- Pérez, D. y Fiocco, D. (2004). *Prolepsis y efectos de la asociación ilícita tributaria*. Buenos Aires: Estudio Pérez Fioco. Recuperado de http://www.estudioperezfiocco.com.ar/wp-content/uploads/impuestos_13.pdf
- Quintano, A. (1978). *Tratado de la parte especial de derecho penal*. Madrid: Editorial de Derecho Reunidas.
- Rivera, J. C. (1998). *Instituciones de Derecho Civil. Parte general (tomo I)*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Ruetti, G. (2004). *La asociación ilícita del Código Penal, los delitos tributarios y la nueva tipificación especial en la Ley Penal Tributaria*. Buenos Aires: La Ley.

- Soberano, M. (2005). *La protesta social: delito, derecho o deber*. Bogotá: Mimeo.
- Soler, S. (1987). *Derecho penal argentino*, 5ª ed. Buenos Aires: Tipográfica Editora Argentina.
- Soler, S. (1996). *Derecho penal argentino*. Buenos Aires: Tipográfica Editora Argentina.
- Vera, O. (2001). Asociación ilícita (art. 210, CP). Algunas consideraciones. En AA. VV., *Nuevas formulaciones en las ciencias penales, homenaje al profesor Claus Roxin*. Córdoba: Lerner.
- Vera, O. (2002). *Delitos contra el orden público*. Córdoba: Lerner.
- Villegas, H. (1993). *Régimen penal tributario argentino*. Buenos Aires: Depalma.
- Villegas, H. (2002). *Derecho penal tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Yedro, D. (2004). *Y la asociación ilícita emigró a la Ley Penal Tributaria*. Buenos Aires: Doctrina Tributaria Errepar.
- Zaffaroni, E., Alagia A. y Slokar, A. (2002). *Derecho penal. Parte general*. Buenos Aires: Ediar.
- Ziffer, P. (2005). *El delito de asociación ilícita*. Buenos Aires: Ad-hoc.



Esta obra está bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-CompartirIgual 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/).