

Asociación ilícita fiscal

Nicolás Plo¹

I. Introducción

La asociación ilícita fiscal se encuentra normada en el artículo 15, inciso c), de la ley penal tributaria (Ley 24.769), el cual fue incorporado en el año 2004 por la Ley 25.978. “El que a sabiendas (...) c.- Formare parte de una organización 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 (5) años de prisión”.

Asimismo, cabe señalar que dicha norma tiene su antecedente en el delito de “asociación ilícita” regulado en el artículo 210² del Código Penal. Y que fue modificada en la reforma establecida por la Ley 27.430, en el cual se introduce como elemento objetivo del tipo que la asociación esté habitualmente destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en la ley penal tributaria.

A lo largo del presente trabajo analizaremos la necesidad de la norma, como así también los elementos de la misma, para luego finalizar con una conclusión.

II. Necesidad de la figura de la asociación ilícita fiscal

La figura de la asociación ilícita fiscal nace principalmente de la interpretación que efectúa la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Stancanelli”³. En dicho pronunciamiento, nuestro más Alto Tribunal puso en duda la aplicabilidad de la figura de la asociación ilícita del citado artículo 210 del CP cuando el bien tutelado era el erario público. En efecto, en el considerando 7 refirió 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 venta de armas al exterior pueda producir alarma colectiva o temor a la población de ser víctima de delito alguno, pues en todo caso aquellos habrían estado contra el erario público y no contra personas en particular”.

¹ Abogado (Universidad Católica de Salta). Especialista en Derecho Penal (Universidad de Palermo). Profesor adjunto de las materias Derecho Procesal II y Seminario I (UFLO Universidad). Ayudante de segunda de la materia Elementos de Derecho Constitucional (UBA). Juez de Tribunal Oral en lo Criminal de Lomas de Zamora, Provincia de Buenos Aires (desde 2016).

² Art. 210 del CP: “Será reprimido con prisión o reclusión de tres a diez años el que tomare parte de una asociación o banda de tres o más personas destinada a cometer delitos por el solo hecho de ser miembro de la asociación. Para los jefes u organizadores de la asociación el mínimo de la pena será de cinco años de prisión o reclusión”.

³ Fallos: 324:3959.

Es a raíz de ello que la doctrina sostuvo que no era aplicable el artículo 210 del CP a los delitos tributarios, ya que el mismo requiere la afectación al orden público. Por ende, cuando el tipo penal dice que “destinada a cometer delitos” no se trata de cualquiera, sino de delitos que puedan afectar el seguro desenvolvimiento pacífico de la vida civil. En sentido conteste, Ramírez (2005) refirió que “no sería aplicable a los delitos de la Ley Penal Tributaria el artículo 210 del CP, ya que sería difícil imaginar que algún estudio jurídico o contable montado para ofrecer asesoramiento tendiente a evadir impuestos afecte el orden público o la tranquilidad de la sociedad, por fuera de los delitos concretos en que se incurra”.⁴

Asimismo, cabe señalar que la incorporación a este delito a la ley especial es, a su vez, consecuencia de la política denominada “anti evasión” propiciada por la AFIP como ente recaudador. Para ello, se la denominó “asociación ilícita fiscal”, utilizando el término “fiscal” y no “tributaria” en atención a que la finalidad de la agrupación es cometer cualquiera de los delitos previstos en la ley penal tributaria y previsional.

En definitiva, entre la asociación ilícita del 210 del CP y la introducida por la Ley 25.978 existe una relación de especialidad. En otras palabras, funciona como específica de la asociación ilícita común, a la cual absorbe.

III. Bien jurídico tutelado

El bien jurídico protegido de una norma no es un tema menor dado que dicho aspecto es de suma trascendencia a la luz del principio de lesividad que emana del artículo 19 de la Constitución Nacional. En efecto, no se puede perseguir legítimamente un comportamiento como delito si éste no ha perjudicado un bien jurídico.⁵

Es sabido que los bienes jurídicos son intereses vitales de la comunidad a los que el derecho penal otorga su protección. Esta tutela, a través del ordenamiento punitivo, significa que mediante normas jurídicas se prohíben bajo amenaza de pena aquellas acciones idóneas para menoscabar de modo particularmente peligroso los intereses vitales de la comunidad.⁶

Por ende, para establecer si un comportamiento concreto resulta típico deviene indispensable que haya sido lesionado un bien jurídico. O, dicho de otro modo, ningún comportamiento que no afecte un bien jurídico –por lesión o peligro, según se trate o no de un delito de resultado– puede ser considerado adecuado al tipo penal.

La doctrina ha discutido arduamente respecto al bien jurídico tutelado en el artículo 15, inc. c), de la Ley 24.769. Entiendo que el bien jurídico tutelado inmediato es la hacienda pública o el erario público. Y el mediato, la función del Estado de proteger un interés macroeconómico y social como es permitir que los gastos y distribución de beneficios de la sociedad queden asegurados con un régimen de ingresos de tributos y aportes. Existiendo, también, delitos previsionales que afectan la seguridad social, entendida ella como el conjunto de medidas adoptadas por el Estado para proteger a los ciudadanos contra aquellos riesgos de concreción individual que jamás dejarán de presentarse por óptima que sea la situación del conjunto de la sociedad en que viven y delitos tributarios que atacan a la hacienda pública.

En palabras de Pampliega (2004)⁷, el bien jurídico protegido (en la asociación ilícita fiscal) es el patrimonio del fisco.

⁴ Ramírez, N. (2005). “Asociación ilícita tributaria ¿No era suficiente el art. 210 del código penal?”. En revista *El Derecho Penal Online*. Disponible en: <https://derechopenalonline.com/asociacion-ilicita-tributaria-no-era-suficiente-el-art-210-bis-del-codigo-penal/>.

⁵ Zaffaroni, E. R. (1997). *Manual de Derecho Penal, Parte General*, Buenos Aires: Ediar, pág. 389.

⁶ Jeschek, H. (1993). *Tratado de Derecho penal, Parte general*. 4ª edición. Granada: Editorial Comares, pág. 231.

⁷ Pampliega, I. (2004). “Asociación ilícita para delitos tributarios; un remedio legislativo”. En *El Derecho. Jurisprudencia General*, N° 206.

En esa misma línea se ubica también Spinka (2007)⁸ al sostener que al encontrarse dentro de los delitos tributarios nos obliga a pensar que es el íntegro y tempestivo ingreso de tributos, aportes y contribuciones, así como la correcta redistribución de lo tributario.

Asimismo, cabe subrayar que cierta doctrina entiende que la hacienda pública nacional ya se encontraba suficientemente protegida por los numerosos delitos dolosos previstos en la Ley 24.769.

En ese sentido, Osvaldo Soler ha señalado que el artículo 15, inc. c), de la Ley 24.769 no contiene una descripción nítida de la conducta que se castiga, “ni se define el bien jurídico protegido por cuyo motivo, consideramos que la norma es inconstitucional”.⁹

En forma conteste se ha manifestado López Biscayart: “La errónea ubicación sistemática no es una cuestión menor si se tiene en cuenta la dificultad que se genera a la hora de identificar el bien jurídico que se intentaría tutelar, indispensable para juzgar la constitucionalidad o no del delito creado”.¹⁰

Por otro lado, entiendo pertinente agregar que algunos autores consideran que es un delito pluriofensivo. En efecto, en esta posición se enrola Abralde¹¹ al sostener que no solo se resguarda la tranquilidad o el orden público, sino que –primordialmente– se protegen las funciones del tributo. En definitiva, se tutela más de un interés, ya que se defiende el orden público y la recaudación de la renta que afecta a la sociedad toda en su conjunto.

A lo expuesto, cabe agregar que la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico se ha expedido, en relación a ello diciendo que

la finalidad directa e inmediata que se procura alcanzar con el régimen penal tributario es la protección del bien jurídico hacienda pública. El legislador tuvo en cuenta que las características económicas de los delitos tributarios no deben valorarse como una circunstancia que indique algún tipo de levedad en la producción de aquellas conductas; por el contrario, aquellas características evidencian la gravedad que el legislador ha asignado a aquellas transgresiones, que afectan severamente el presupuesto necesario para el cumplimiento de las funciones esenciales del Estado.

En sentido similar, agregaron que “si por la afectación mencionada se pone en peligro, o se afecta el cumplimiento de aquellas funciones, la posibilidad de producción o la producción misma de la violencia social son muy concretas y tangibles. En consecuencia, el bien jurídico también se afecta. Esta valoración bien debe ser tenida en cuenta por el juez penal al aplicar la ley”.

Para concluir que “al llevarse a cabo algunos de los delitos previstos por el régimen Penal Tributario, tanto de lesión como de peligro, el perjuicio ocasionado al Fisco Nacional, en definitiva repercute y daña a la sociedad toda y, en especial, a los sectores más débiles, por lo menos desde el punto de vista económico, con la incidencia que esto tiene en el mantenimiento y el desarrollo de la vida misma de los integrantes de aquella”.¹²

En definitiva, y no obstante las disimilitudes de los autores citados, en lo que respecta a la denominación del bien jurídico tutelado en el delito de asociación ilícita fiscal, cabe reiterar que, a mi juicio, el bien jurídico tutelado es la incolumidad de la hacienda pública y los recursos de la seguridad social.

⁸ Spinka, R. (2007). *Derecho Penal Tributario y Previsional*. Buenos Aires: Astrea, pág. 360.

⁹ Soler, O. (2004). “La asociación ilícita como delito autónomo en materia tributaria. Consideraciones de la Ley 25.874”. En *La Ley*, 2/2/04.

¹⁰ López Biscayart, J. (2004). “El agravamiento de los delitos tributarios y la asociación ilícita fiscal”. En VV.AA. *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*. Culzoni: Santa Fe, pág. 141.

¹¹ Abralde, S. (2004). “La protección al bien jurídico en la reforma a la Ley Penal Tributaria y Previsional”. En VV.AA. *Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria*. Culzoni: Santa Fe, pág. 221.

¹² CNPen. Económico, Sala “B”, 30/11/2006 “Di Biase, Luis Antonio y otros s/asociación ilícita”.

IV. Tipo objetivo

El tipo objetivo requiere los siguientes elementos:

1. Formar parte de una asociación u organización

En primer lugar, he de señalar que la figura no persigue la participación en uno o más delitos, sino la participación de una asociación para cometerlos. En otras palabras, si los delitos se cometieran, concurrirán materialmente con éste, ya que la asociación ilícita fiscal constituye un delito autónomo.

En segundo término, considero relevante subrayar que debe existir un acuerdo para cometer delitos tributarios. Pero no cualquier acuerdo implica una asociación; se requiere que sea estable y permanente. Dicho en otros términos, se necesita cierta duración temporal, lo cual lo diferencia de una convergencia transitoria ordenada a cometer uno o más hechos determinados. Al respecto, cabe agregar que no se trata de una permanencia absoluta, sino relativa, exigida por la pluralidad delictiva que es el objetivo de la asociación, el cual no se puede conseguir sin una actividad continuada, ni se agota con la realización de un único delito.

Por otro lado, debe estar conformado cierto grado de identidad de grupo dado que la modalidad convergente de la voluntad es elemento definitorio del tipo. En efecto, no solo debe querer pertenecer, sino que debe ser considerado necesariamente por sus pares como un genuino integrante más.

A lo expuesto, se suma que la acción típica de “tomar parte” requiere un aporte efectivo a la asociación que debe ser exteriorizado como tal frente a los otros miembros, siendo insuficiente la simple permanencia en la asociación. En otras palabras, el aporte efectivo es el centro y la esencia de la acción típica.

Por último, no he de soslayar que la asociación y la organización poseen un contenido similar, aunque no son sinónimos. La asociación requiere un mayor grado de formación por su contenido técnico, mientras que la organización no.

2. Número de intervinientes

La asociación requiere estar compuesta por un mínimo de tres personas. A mi juicio, se necesita, a su vez, que todos los miembros de la asociación ilícita fiscal sean imputables, de lo contrario faltaría la capacidad jurídica para expresar válidamente la voluntad que presupone el acuerdo delictivo.

3. Propósito colectivo de delinquir

Además de los referidos requisitos, el tipo penal requiere el propósito de cometer cualquiera de los delitos tipificados en la Ley 24.769. Es decir, no es suficiente cometer simples infracciones administrativas.

Debe tratarse de delitos indeterminados, esto es, una pluralidad de planes delictivos, circunstancia que se vincula con la permanencia de la asociación. En orden a ello, la Sala III de la Cámara Federal de Casación Penal sostuvo que la indeterminación de delitos “no se refiere a que los integrantes de ellas no conozcan qué delitos van a cometer, sino que se trata de que tenga en miras una pluralidad de planes delictivos que no se agoten en una conducta delictiva determinada, con la concreción de uno o varios hechos”.¹³

¹³ CNCP, Sala III, Soliz Medrano, Pedro C. y otros s/rec. de casación” reg. 142/97 del 23/4/97.

En este orden de ideas, nuestro más Alto Tribunal ha resuelto en el citado caso “Stancanelli” que

es necesario distinguir cuidadosamente la mencionada figura del acuerdo criminal, ya que aquella requiere un elemento de permanencia ausente en éste último, que puede tener por finalidad la comisión de varios delitos pero que es esencialmente transitorio. En otros términos, la asociación ilícita requiere pluralidad de planes delictivos y no meramente pluralidad de delitos.

Viene al caso mencionar el precedente “Cechetto, José Ernesto y otros s/recurso de casación” de la Cámara Federal de Casación Penal, en el que se investigaba una asociación ilícita vinculada a delitos tributarios. Dicho tribunal consideró con cita de Laje Anaya que

si bien la existencia del delito de asociación ilícita es independiente de la comisión de los delitos que esa organización pudiera cometer, la dificultad probatoria de los elementos configurativos –en especial, la constitución del grupo con la preordenada orientación delictiva– impone la consulta pormenorizada de los hechos ilícitos atribuidos a aquella asociación.¹⁴

En lo que respecta a la “habitualidad”, desde mi punto de vista constituye un elemento del tipo objetivo. Por ende, requiere prueba fehaciente en la repetición de los hechos previos. Dicho en otros términos, el grupo debe haber realizado y reiterado hechos para que pueda considerarse adquirido ese modo especial de proceder. En definitiva, no hay habitualidad sin prueba de hechos anteriores, o bien, tales hechos están distanciados en el tiempo.

Al respecto, Donna –cuando analiza la habitualidad como agravante del encubrimiento– considera que solo se puede admitir cuando se pruebe la reiteración de hechos del agente, circunstancia que exige la prueba fehaciente de esa actividad y no la presunción de ella. Sostiene que, si se trata con ligereza la habitualidad, se terminará imponiendo pena por un estado de la persona, por una presunción de su actividad, lo que torna a la norma en absolutamente inconstitucional. Exige por ello, como condición para acreditar la habitualidad, que exista condena anterior por similares hechos o se trate de un caso donde concurren materialmente varios hechos.¹⁵

Por su parte, Catania refiere, en lo que a la habitualidad respecta, que no puede equipararse a la interpretación efectuada de la habitualidad como agravante, prevista por el artículo 277, inc. 2, del CP, en cuanto se entendió que debía probarse la reiteración de hechos efectivamente desarrollados por el agente por medio de una sentencia previa. Sostiene el autor mencionado que la esencia de este delito es la de no requerir ni siquiera el comienzo de la ejecución de alguno de aquellos delitos.¹⁶

V. Tipo Subjetivo

La asociación ilícita fiscal requiere dolo directo. Por ende, queda excluido el dolo eventual. El artículo refiere “a sabiendas”, implica necesariamente una proyección sobre la existencia de dolo directo, el cual forzosamente debe implicar a todos los integrantes de la asociación ilícita.

¹⁴ Cámara Federal de Casación Penal, Sala I, “Cechetto, José Ernesto y otros s/recurso de casación”, (Causa Nº 3052).

¹⁵ Donna, E. (2018). *Delitos contra la administración pública*. Buenos Aires: Rubinzal Culzoni, pág. 518.

¹⁶ Catania, A. (2005). *Régimen Penal Tributario*. Buenos Aires: Editores del Puerto, pág. 225/6.

Tal como sostiene Brond,¹⁷ el dolo requerido por el artículo 15, inc. c), de la Ley 24.769 requiere el siguiente contenido: "a.- conocimiento de integrar una asociación con dos o más personas; b.- conocimiento de que esa asociación comete delitos tributarios; c.- voluntad de realizar algún aporte efectivo a la asociación; y d.- conocimiento de que los delitos tributarios son cometidos habitualmente por la asociación".¹⁸

VI. El tipo calificado de la asociación ilícita tributaria

Al igual que el artículo 210 del Código Penal, el delito se agrava para quienes son considerados jefes u organizadores, estableciéndose un mínimo de (5) años de prisión.

Al respecto, he de señalar que sigo la postura de Núñez en cuanto a que los organizadores de la asociación ilícita son quienes "han participado en las tareas de establecimiento u ordenamiento de la asociación".

Por su parte, señala Ziffer que no puede haber dudas en cuanto a que el "organizador" debe cumplir dentro de la asociación una función de disvalor equivalente a la del jefe, y que su actividad debe referirse a la regulación del funcionamiento mismo de la asociación, por lo cual no sería suficiente con idear o ejecutar los planes delictivos, por más decisivo que sea el aporte respecto de estos delitos en particular.¹⁹

Sin dudas que el término "jefe" alude a una persona que tiene el mando de la actividad de otras personas. Este mando no puede considerarse en forma aislado respecto de la acción típica de tomar parte establecida en la figura básica. El que manda, y por lo tanto resulta jefe, primero ha debido tomar parte de la asociación de tres o más personas destinada a cometer delitos. Es recién después que puede calificarse su conducta como la de jefe. De esta manera, la circunstancia agravante analizada excede el simple tomar parte. Por ende, no es que el tipo exija aquí una calidad determinada, sino que está requiriendo una modalidad específica.

Asimismo, no he de soslayar que el mando debe ser realmente ejercido. Es decir, no debe ser meramente nominal o formal. Dicho en otros términos, no basta con solo ser superior o tener autoridad, ni es suficiente ni colocarse o ser colocado en un eslabón superior. El ser jefe exige actos exteriores, propios de toda acción, que indudablemente no se suplen apuntando al ejercicio de cargos formales superiores de una estructura ilícita pre-dispuesta, ni observando la jerarquía más elevada de una persona con respecto a otra. Sin dudas que el ser jefe, como modalidad que agrava la figura básica, requiere de un número de actos exteriores suficientemente reveladores de la actividad de mando.

El fundamento de la agravante es la mayor responsabilidad en la faz directriz, ya que quien manda (jefe) u organiza (organizador) una sociedad criminal está incurso en una conducta más reprochable que la de los miembros que obedecen sus designios.

Por último, considero pertinente añadir que los jefes pueden ser varios, ya que nada impide que dentro de una organización la autoridad se halle convenientemente repartida del modo más necesario o útil.

¹⁷ Brond, L. (2001). "Asociación ilícita tributaria", En Zaffaroni, R. E. *Código Penal comentado*. T. 13. Buenos Aires: Hammurabi. pág. 667.

¹⁸ Núñez, R. (2017). *Derecho Penal Argentino*. T. VI. Buenos Aires: Lerner, pág. 190.

¹⁹ Ziffer, P. (2001). "Lineamientos básicos del delito de asociación ilícita". En *La Ley*, 24/12/01.

VII. Consumación y tentativa

El delito de la asociación ilícita fiscal es permanente, ya que se configura con el solo hecho de formar parte de la referida asociación. Por ende, su vigencia temporal abarca el tiempo de la existencia de la asociación respecto de cada uno de los miembros en particular separadamente, aunque cesa cuando los miembros son menos de tres.

En definitiva, se consuma cuando al menos tres personas toman parte, es decir, realizan aportes efectivos a la asociación que se exterioricen como tales a los otros miembros.

Se discute en la jurisprudencia –en función de ser un delito permanente– qué ley debe aplicarse cuando durante el estado consumativo se sanciona una ley más gravosa que la vigente al momento de la ejecución.

Entiendo que no es posible, en función del principio de legalidad consagrado en el artículo 18 de la Constitución Nacional y artículo 2 del CP, la aplicación de una ley más gravosa. En efecto, el principio de irretroactividad de la ley penal rige como regla en la materia y reconoce como única excepción la aplicación de una ley penal posterior más benigna para el imputado.

Sin embargo, deviene oportuno agregar que cierta doctrina y jurisprudencia entiende que si el agente persiste en su conducta ilícita a pesar de la ley más severa, corresponde aplicar esta última. En dicha tesitura, la que, reitero, no comparto, la aplicación de la Ley 25.874 a un tramo de la conducta no abarcada por ella no significa una aplicación retroactiva de la ley más gravosa, sino que la ley más gravosa es también vigente al momento de la comisión.²⁰

Por sus características de delito de peligro abstracto, la asociación ilícita fiscal no admite tentativa. Dicho en otros términos, al ser un delito de peligro abstracto, dogmáticamente resulta incompatible con el concepto de tentativa.

VIII. Autoría y participación

La asociación ilícita fiscal fue objeto de sucesivos cambios verbales. En efecto, en los proyectos de la Ley 24.769 se incluía “brindar la colaboración necesaria”, pero esto fue suprimido en el proyecto final de la Cámara de Senadores. En definitiva, solo quedó penado el “cometer” delitos previstos en dicha ley, lo cual torna un alcance muy reducido.

Luego, tal como fuera expuesto *utsupra*, con la reforma de la Ley 27.430²¹ se incorpora los verbos “colaborar” o “coadyuvar”. Según la Real Academia Española, colaborar, del latín *collaborare*, significa “trabajar con otra u otras personas en la realización de una obra”. Y coadyuvar, de *co* y *adiuvare* (ayudar), “contribuir o ayudar a que algo se realice o tenga lugar”.

En definitiva, la modificación tuvo como finalidad incluir –tal como fuera propuesto originalmente– las formas accesorias de participación que implican asistencia y cooperación. Ello implica necesariamente una ampliación en el campo de aplicación de la figura.

²⁰ CS.JN, 24/08/04, “Jofré, Teodora s/denuncia”, del dictamen del procurador general, doctor Nicolás E. Becerra. Fallos: 327:3279.

²¹ Publicada en el Boletín Oficial el 27/12/2017.

IX. Pena

La pena es otro de los aspectos más cuestionados de la asociación ilícita fiscal. Incluso ha provocado la declaración de inconstitucionalidad.²² Ello en función a que es más severa aun que el tipo básico del referido artículo 210 del Código Penal, la cual permite –en ciertas ocasiones– la condena de ejecución condicional o la procedencia a solicitar la suspensión de juicio a prueba.

En efecto, la discordancia del mínimo tiene, a mi juicio, la única finalidad de impedir²³ una condena de ejecución condicional (art. 26 del CP) o vedar la suspensión de juicio a prueba (art. 76 bis del Código Penal). Inclusive, dificulta –por no ser una presunción *iure et de iure*– el otorgamiento de la excarcelación o la exención de prisión.

La falta de proporcionalidad resulta, a todas luces, evidente al compararse la norma especial con la figura general. Dicho en otros términos, tendrán una mayor severa respuesta quienes se les demuestre evasiones tributarias que quienes afecten bienes jurídicos de mayor importancia o prelación como la vida.

Al respecto, cabe señalar que nuestro más Alto Tribunal ha expresado en el caso “Martínez”²⁴ que la pena es inconstitucional cuando es irrazonable, y una forma de determinar la irrazonabilidad es mediante la comparación con otras escalas penales.

Por su parte, Ferrajoli²⁵ refiere que el principio de proporcionalidad expresado en la antigua máxima *poena debet commensurari delicto* es en suma un corolario de los principios de legalidad y de retribuidad.

En función de lo expuesto, entiendo que la misma resulta apartada de criterios razonables de proporcionalidad, que surge de los artículos 28 y 33 de la CN, a la pena mínima asignada al hecho de formar parte de una asociación ilícita fiscal. Asimismo, implica una falta de correspondencia entre el bien jurídico tutelado y la pena que le pudiera caber.

A lo que se suma que ni siquiera dentro de la Ley 24.769 la escala abstracta aparece proporcional. En efecto, la asociación ilícita fiscal ha quedado equiparada en su mínimo a las figuras de evasión tributaria y previsional agravadas y el aprovechamiento indebido de los beneficios fiscales (artículos 2, 3 y 8), a los que además supera en el máximo (que es de diez años, mientras que para los antes mencionados es de nueve).

X. Reflexiones finales

La asociación ilícita fiscal fue objeto, desde incluso antes de su sanción, de numerosas críticas. En efecto, en primer lugar se objetó la necesidad de la reforma, y una vez sancionada la Ley 25.874 y vigente el tipo penal, su texto fue fulminado por evidentes vicisitudes emergentes.

Podríamos decir, sin temor a equivocarnos, que prácticamente, no hay punto o extremo de este nuevo delito, que no haya sido motivo de objeciones y desencuentros. Gran parte de ellos los hemos mencionado durante este trabajo. Y, a mi juicio, se ha demostrado las serias imprecisiones terminológicas que la figura exhibe.

En definitiva, lamento la falta de análisis realizada por la legislatura que atentó contra la seguridad jurídica y con la

²² Juz. Pen. Trib. N° 1, caratulada: “Szu Hui Lee. Causa relacionada con Chen Qibin s/alteración dolosa de registros”, rta. 02/09/05.

²³ Salvo que se recurra a solicitar la perforación del mínimo legal de la figura. Ver fallo TOPE n° 2 “Domínguez, Román Julio s/inf. 24.769” rta. 02/12/2016.

²⁴ Fallos: 312:826.

²⁵ Ferrajoli, L. (1995). *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*. Madrid: Trotta, pág. 398.

finalidad perseguida al sancionar la norma legal comentada. En otras palabras, el propósito primigenio pretendido en el proyecto del Poder Ejecutivo quedó abortado al haber –reitero– realizado una redacción defectuosa, que, a la postre, terminara por ser muy poco efectiva o eficaz en la prevención y represión del delito cometido a gran escala por este tipo de asociaciones.²⁶ Por ello, la referida norma –tal como fue tipificada– implantó una falsa apariencia de efectividad, a lo que se suma la tendencia inflacionaria del derecho penal.

A lo expuesto no he de soslayar que la figura posee una falta de proporcionalidad en los mínimos y en los máximos de las penas. En suma, se ha pretendido –sin éxito– erradicar la evasión con el establecimiento del miedo, cuando la experiencia indica que el incremento de las penas no provoca la disminución de los actos ilícitos.

En conclusión, el legislador ha intentado utilizar una figura penal con el fin preventivo general negativo, buscando evitar la evasión fiscal no solo a través de la amenaza de altas penas, sino también mediante un eventual adelanto de la pena por medio del remedio cautelar de la prisión preventiva. En palabras de Carrara,²⁷ “si nos obstinamos en buscar el fin de las penas en la cesación de los delitos, no nos detendremos nunca en la severidad creciente de las penas”.

²⁶ Gianotti, G. (2010). “La asociación ilícita como figura delictiva en materia tributaria: algunas reflexiones”. En *Periódico Económico Tributario*, Nº 451, 30/09/2010.

²⁷ Carrara, F. (1977). *Programa de derecho penal. Parte General. V. II*. Bogotá: Temis, pág. 152.