

Asociación ilícita tributaria y “ultima ratio”*

Un análisis del artículo 15, inciso c, de la ley 24.769 desde el marco teórico de la “Escuela de Frankfurt”

Por Leonardo G. Brond

1. Introducción

El objeto del presente trabajo es analizar las principales cuestiones que ha suscitado el tipo penal de asociación ilícita tributaria previsto en el art. 15, inc. c, de la ley 24.769, introducido por la ley 25.874. A criterio del autor, ello se satisface con: a) un análisis crítico de los antecedentes de la reforma; b) un estudio del bien jurídico tutelado; c) un análisis del tipo objetivo y del tipo subjetivo, con especial referencia al elemento “habitualidad”; d) un estudio de la interpretación jurisprudencial del tipo penal; e) un análisis del tipo penal a la luz del principio de proporcionalidad de las penas; f) una referencia a los problemas procesales en materia de excarcelación, y g) un cotejo del tipo penal con el principio de la *ultima ratio*.

Las múltiples críticas que recibió la presente reforma, tanto de la doctrina¹ como de las asociaciones de profesionales de ciencias económicas², nos han persuadido de que es necesaria una interpretación que reduzca el alcance del tipo penal a una medida que sea armónica con la Constitución nacional. Descartamos de plano que una interpretación dogmática de estas características encubra la benevolencia o tolerancia para con conductas altamente reprochables³.

Dentro de las interpretaciones estrictas posibles⁴, nos hemos valido del marco teórico de la llamada “Escuela de Frankfurt”⁵, cuyas características distintivas, a jui-

* [Bibliografía recomendada.](#)

¹ Entre otros: Marconi, Norberto, *El nuevo delito tributario de asociación especial*, Segundas Jornadas Internacionales sobre Administración Tributaria, 11 y 12 de septiembre de 2003; López Biscayart, Javier, *En vísperas de la puesta en marcha del fuero penal tributario*, ElDial.com, 18/7/03, Suplemento de Derecho Penal, año VI, n° 1333.

² Por todos, ver De Llano, Hernán, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, en Virgolini, Julio E. y otros, “Derecho penal tributario”, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2005, p. 231.

³ En contra: Cappannari, Juan J. - Prado, Gonzalo G., *Asociación ilícita*, “Revista de Derecho Penal Económico”, 2007-1, p. 425: “podemos afirmar que, mediante un análisis permitido por la dogmática en abstracto, se encubre la benevolencia o tolerancia para con conductas altamente reprochables”.

⁴ Una de ellas es, Ferrajoli, Luigi, *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*, Madrid, Trotta, 1995, en relación al principio de lesividad.

⁵ Nos referimos a la Escuela “penal” de Frankfurt (Naucke/Hassemer/Lüderssen, entre otros) y no a la Escuela “filosófica” de Frankfurt (Adorno/Horkheimer/Marcuse/Benjamín/Habermas, entre otros). Sin embargo, las opiniones difieren en lo que debe entenderse por “Escuela de Frankfurt” y cuáles son sus postulados. Al respecto, ver Silva Sánchez, Jesús M., *Consideraciones sobre la teoría del delito*, Bs. As., Ad-Hoc, 1998, p. 28; García Caveró, Percy, *Tendencias modernas en la dogmática jurídico-penal alemana*, “Revista de Ciencias Jurídicas ¿Más Derecho?”, 2000/I, Bs. As., Di Plácido, 2000, p. 87; Schünemann, Bernd, *Consideraciones críticas sobre la situación espiritual de la ciencia jurídico-penal alemana*, tr. M. Cancio Meliá, Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal, n° 1 y 2, Bs. As., Ad-Hoc, p. 20; Roxin, Claus, *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, Band I, 3ª ed. alemana, Beck, Mün-

cio de Hassemer, son dos. La primera es la introducción en el derecho penal de saberes vecinos (la historia, la psicología y las ciencias sociales); la segunda es la concepción de que el derecho penal debe considerarse como *ultima ratio*⁶.

2. Antecedentes

a) La intención de “poner traje a rayas a los evasores”⁷ ha impulsado la reforma en análisis, cuyos fundamentos fueron expuestos y sistematizados por el otrora funcionario de la AFIP-DGI, Lucuy⁸, quien, además, “se atribuye la idea de crear un tipo de asociación ilícita tributaria y defiende a rajatabla la ley sancionada”⁹.

Nos detendremos en estos fundamentos, ya que revisten interés para establecer el pretendido sentido del tipo penal, y sobre todo, la significación de uno de los elementos que más complicaciones ha presentado hasta el momento: la habitualidad.

El primer fundamento esbozado por Lucuy es la existencia de usinas de facturas apócrifas. Se trata de “organizaciones dedicadas a la creación de una gran cantidad de empresas, en cabeza de las cuales colocan en sus directorios a testaferros o prestanombres y a nombre de las que se mandan a confeccionar talonarios de facturas comerciales. La organización se encarga de darles inscripción formal en la Administración Federal de Ingresos Públicos y otros organismos de control (Inspección General de Justicia, Rentas provinciales, etcétera). En muchas ocasiones, también alquilan oficinas desde las cuales simulan tener alguna actividad, e incluso se encargan de atender las inspecciones de la Administración Federal de Ingresos Públicos cuando intentan ser verificadas. A nombre de estas empresas fantasma se emiten cantidades millonarias de facturas comerciales, simulando operaciones a favor de una gran cantidad de contribuyentes, quienes las adquieren con el deliberado fin de computar créditos fiscales inexistentes en el impuesto al valor agregado y deducir falsos gastos de sus respectivos impuestos a las ganancias”¹⁰. Avala lo dicho Lucuy con el resultado de 185 allanamientos ordenados por el Juzgado Nacional en lo Penal Económico n° 3, del cual surgieron no menos de siete usinas de facturas apócrifas que habrían brindado sus servicios ilícitos a ochocientos contribuyentes del fisco nacional.

El segundo fundamento esgrimido por Lucuy es la creación de “software informático”¹¹ para evadir. Más allá de la tautología empleada (dado que, precisamente,

chen, 1997, p. 21; Sarrabayrouse, Eugenio C., *Frankfurt y sus dos escuelas: un estudio comparativo de la escuela penal y la filosófica*, en “Estudios sobre justicia penal. Homenaje al profesor Julio B. J. Maier”, Bs. As., Editores del Puerto, 2005, p. 925 a 974.

⁶ Hassemer, *Crítica y justificación del derecho penal en el cambio de siglo*, Castilla-La Mancha, Cuenca, 2003, p. 12.

⁷ Ver Tarsitano, Alberto, *Traje a rayas para los evasores de impuestos. A propósito del proyecto de ley sobre asociación ilícita especial en materia tributaria*, ED, 203-914.

⁸ Lucuy, Carlos F., *El combate al crimen fiscal organizado*, Doctrina Tributaria, n° 284, Errepar, 2003, p. 1005 a 1016.

⁹ López Biscayart, Javier, *El agravamiento de los delitos tributarios y la asociación ilícita fiscal*, en Folco, Carlos M. y otros, “Ilícitos fiscales. Asociación ilícita en materia tributaria, ley 25.874”, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2004, p. 138.

¹⁰ Lucuy, *El combate al crimen fiscal organizado*, p. 1014.

¹¹ Lucuy, *El combate al crimen fiscal organizado*, p. 1014.

todo “software” es “informático”)¹², se ha detectado la existencia de programas “que son instalados en las máquinas registradoras de comercios de gran envergadura, los cuales posibilitan la alteración de los controladores fiscales instalados en las mismas (‘cajas negras’). Con dichos programas se permite modificar el importe de las operaciones comerciales realizadas, disminuyendo el mismo a valores ínfimos. La organización brinda, además, un servicio de asesoramiento y mantenimiento del sistema, proveyendo además un ‘manual de instrucciones al usuario’”. En distintos allanamientos ordenados por el Juzgado en lo Penal Económico n° 6 se han detectado más de cincuenta restaurantes de primera línea que hacían uso del software aludido.

Estos párrafos de Lucuy pueden verse citados en casi la totalidad de los trabajos doctrinarios que se ocupan del análisis del art. 15, inc. c, de la ley penal tributaria¹³. Sin embargo, invitamos al lector a reflexionar sobre el tema desde un punto de vista completamente distinto, aunque, en cierta medida, no deja de ser otro párrafo de Lucuy: “*Resulta necesario destacar que, para este autor, endurecer las ya graves penas, que prevé la actual ley 24.769, no sería un camino de política criminal para obtener una mayor prevención general o especial*”¹⁴.

Esta oración contiene la raíz de la problemática en torno a la reforma de la ley 25.874. Pues, hasta donde se puede leer en los textos universitarios¹⁵, los fines de la pena son, básicamente, tres: retribución¹⁶, prevención general¹⁷ y prevención especial¹⁸. Lucuy suprimió la retribución como fin de la pena. Muchos doctrinarios han señalado la inconstitucionalidad de la reforma, basada –al menos parcialmente– en la violación del principio de proporcionalidad de las penas. Dicha inconstitucionalidad

¹² Brond, Leonardo G. - Brignani, Sebastián, *Delitos informáticos: panorama deslindante y criterio de demarcación*, LL, 2004-C-1250.

¹³ Di Laudo, María E., *La llamada “asociación ilícita tributaria”. Sus problemas dogmáticos*, “Revista Nova Tesis. Derecho Penal y Procesal Penal”, n° 3, 2007, p. 59 a 61; Spinka, Roberto E., *Derecho penal tributario y previsional*, Bs. As., Astrea, 2007, p. 356 y 357; López Biscayart, *El agravamiento de los delitos tributarios y la asociación ilícita fiscal*, p. 138; De Llano, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, p. 236; Riquert, Marcelo A., *Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario*, 2ª ed., Bs. As., Ediar, 2004, p. 343.

¹⁴ Lucuy, *El combate al crimen fiscal organizado*, p. 1008.

¹⁵ Ver Naucke, Wolfgang, *Derecho penal. Una introducción*, tr. Leonardo G. Brond, Bs. As., Astrea, 2006, p. 39 y ss.; Köhler, Michael, *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, Berlín, Springer, 1997, p. 38; Bacigalupo, Enrique, *Derecho penal. Parte general*, 2ª ed., Bs. As., Hammurabi, 1999, p. 31 y ss.; Bacigalupo, Enrique, *Manual de derecho penal. Parte general*, 4ª reimp., Bogotá, Temis, 1998, p. 11 y ss.; Zaffaroni, Eugenio R. - Alagia, Alejandro - Slokar, Alejandro, *Manual de derecho penal. Parte general*, Bs. As., Ediar, 2005, p. 37 y ss.; Zaffaroni, Eugenio R. - Alagia, Alejandro - Slokar, Alejandro, *Derecho penal. Parte general*, Bs. As., Ediar, 2000, p. 53; Donna, Edgardo A., *Derecho penal. Parte general*, t. I, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2006, p. 292 y ss.; Righi, Esteban, *Derecho penal. Parte general*, Bs. As., Lexis-Nexis, 2007, p. 25 y siguientes.

¹⁶ Expuestas por Kant, en su “Metafísica de las costumbres” y Hegel en su “Filosofía del derecho”, citados por Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 42 y 43.

¹⁷ Expuesta por Feuerbach en su “Revisión de los principios y conceptos fundamentales del derecho penal positivo”, parte I, citado por Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 42.

¹⁸ Desarrollada por Von Liszt en su célebre “Programa de Marburgo”, con el título “La idea de fin en el derecho penal”, 1905, citado por Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 43.

es consecuencia directa de una reforma, cuyo promotor¹⁹ prescindió de la retribución como fin de la pena. No es tan fácil sacarse de encima a Kant y a Hegel.

Hay otro párrafo de Lucuy que contiene una falacia, la que recién fue advertida una vez sancionada la ley: *“Esta especialización de la norma general, que reprime la existencia de organizaciones criminales por el hecho de integrarlas, tampoco ha sido ajena, en el campo nacional, a otras situaciones normativas. Así, el art. 865 del Cód. Aduanero establece que ‘se impondrá prisión de dos a diez años en cualquiera de los supuestos previstos en los arts. 863 y 864, cuando: a) intervinieren en el hecho tres o más personas en calidad de autor, instigador o cómplice’. Como puede verse aquí, la ley penal aduanera agrava las penas previstas para los delitos de contrabando, cuando hubieran intervenido en el hecho tres o más personas (supuesto base de la asociación ilícita)”*²⁰.

Este párrafo también revela un error de concepto, pues pretende utilizar una agravante por el concurso de personas para legitimar un tipo penal autónomo como el delito asociativo²¹. Se ha dicho, además, que si bien la agravante genérica por el número de personas no es extraña al derecho penal (ver, por ejemplo, art. 80, inc. 6°, Cód. Penal), al menos es poco frecuente y está totalmente fuera del contexto de la asociación ilícita²².

El pensamiento de López Biscayart debe ser desarrollado en todas sus consecuencias. Es interesante observar en este punto, que la mera pluralidad de personas ni siquiera sirve *per se* para fundamentar la tipicidad de la asociación ilícita agravada (art. 210 *bis*, Cód. Penal), ya que el tipo asociativo agravado requiere *“al menos dos”* de las características que se enumeran en la norma. Por ejemplo: estar integrada por diez o más personas y recibir algún apoyo, ayuda o dirección de funcionarios públicos (art. 210 *bis*, incs. a y h, Cód. Penal). A la inversa, puede haber una asociación ilícita agravada por tener estructura celular y operar en más de una de las jurisdicciones políticas del país, aunque no tenga más que tres personas (art. 210 *bis*, incs. c y e, Cód. Penal).

Esto significa que para el Código Penal, si bien la mera concurrencia de personas es necesaria para agravar un tipo penal que protege algunos bienes jurídicos (art. 80, inc. 6°; art. 92; art. 119, inc. d; art. 166, inc. 2°; art. 167, inc. 2°; art. 238, inc. 2°, Cód. Penal; art. 865, inc. a, Cód. Aduanero; art. 11, inc. c, ley 23.737), dicha concurrencia no es suficiente cuando se trata de asociaciones ilícitas, pues el mismo código requiere *“un plus”*, una circunstancia adicional la que, en el caso del art. 210 *bis* del Cód. Penal puede verse en los incisos que van desde la letra *“b”* hasta la *“h”* (art. 210, Cód. Penal). Hoy se diría que el art. 210 *bis* del Cód. Penal contiene, con numerosas reservas, pautas de *“imputación objetiva”*, en la medida en que enumera hipótesis de mayor riesgo para el bien jurídico, entre las cuales no es suficiente la mera pluralidad de personas.

¹⁹ Dice Lucuy, Carlos F., *La reforma a la ley penal tributaria y las materias pendientes*, Doctrina Tributaria, n° 287, Errepar, 2004, p. 162: *“Como lo [he] expresado, he tenido el honor de aportar una idea que concluyó con la reforma legal que aquí he comentado”*.

²⁰ Lucuy, *El combate al crimen fiscal organizado*, p. 1013.

²¹ De acuerdo: De Llano, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, p. 273, quien alude a una *“confusión dogmática preocupante”*.

²² De acuerdo: López Biscayart, *El agravamiento de los delitos tributarios y la asociación ilícita fiscal*, p. 149 y 139, quien alude a la *“oscuridad de la argumentación”* expuesta por Lucuy.

Así las cosas, y siguiendo la opinión de López Biscayart, parece erróneo el razonamiento, por ejemplo, de Lucuy²³, que tiene como punto de partida y como fundamento del agravante del art. 15, inc. c, de la ley 24.769 nada menos que el art. 865, inc. a del Cód. Aduanero, pues ello significa prescindir del significado que el propio Código Penal le asigna a las agravantes de la asociación ilícita. En otras palabras: el punto de partida no es el art. 865, inc. a del Cód. Aduanero, sino el art. 210 del Cód. Penal.

b) Retomando con los antecedentes, es de señalar que el Poder Ejecutivo nacional elevó un pedido para incorporar el art. 15 *bis* a la ley 24.769, penalizando la conducta de quien formare parte de una asociación u organización compuesta por tres o más personas, destinada a posibilitar, facilitar o brindar colaboración necesaria para la ejecución de alguno de los delitos previstos en la ley 24.769 por el mero hecho de integrarla.

c) En poco tiempo, la Cámara de Diputados del Congreso de la Nación había aprobado un proyecto de un solo artículo, que ordenaba: *Agréguese como segundo párrafo del art. 210 del Cód. Penal el siguiente texto: “Las mismas penas serán aplicables cuando una asociación o banda como la descrita en el párrafo anterior estuviere destinada a cometer cualquiera de los delitos previstos por la ley 24.769 o brindar la colaboración necesaria para facilitar o posibilitar su comisión. En este supuesto el mínimo de la escala penal previsto en el párrafo anterior para sus jefes u organizadores será de seis años de prisión o reclusión”.*

El proyecto mencionado no prosperó en el Senado, pues el senador Agúndez consideró que no tendría aplicación fecunda un tipo penal de asociación ilícita tributaria inserto en el art. 210 del Cód. Penal, debido a que la Corte Suprema *habría*²⁴ dicho que ese precepto protege el orden público, o también llamada “tranquilidad pública”, pero no el erario nacional²⁵.

Sin embargo, se advierte que la exposición del senador Agúndez está basada en otro de los oscuros y confusos párrafos de Lucuy se trata de “*verdaderas organizaciones criminales, altamente especializadas, cuyo accionar se encuentra dirigido a vender en forma indiscriminada –como si se tratara de un producto– el ‘know-how’ para evadir impuestos*”²⁶.

Luego Lucuy analiza si estas hipótesis se subsumen en alguna ley penal: “*Pues bien, dada esta realidad cada vez más creciente, cabe preguntarse si la ley penal tributaria, o el Código Penal, receptaba adecuadamente este tipo de supuestos. Partiendo de la ley 24.769, desde ya la respuesta será negativa*”²⁷.

Y luego manifiesta su descontento con la interpretación jurisprudencial de la Corte Suprema en torno al art. 210 del Cód. Penal: “*Desde el Código Penal, la situación cambia, ya que el art. 210 reprime con severas penas a aquellas organizaciones o bandas que tengan por finalidad la comisión de delitos. Ahora bien, si esta fi-*

²³ Lucuy, *El combate al crimen fiscal organizado*, p. 1013.

²⁴ Nótese el tiempo verbal: decimos “habría” y no “había”.

²⁵ CSJN, “Stancanelli, Néstor E. y otro s/abuso de autoridad y violación de los deberes de funcionario público s/incidente de apelación de Yoma, Emir F.”, más conocido como el “caso del contrabando de armas a Ecuador”, 20/11/01.

²⁶ Lucuy, *El combate al crimen fiscal organizado*, p. 1008.

²⁷ Lucuy, *El combate al crimen fiscal organizado*, p. 1009.

*gura pareciera ser la adecuada para la ejemplificación antes expuesta, veremos que el tratamiento jurisprudencial dado a este tipo de ilícitos del Código Penal y la especialización en materia de delitos tributarios hacían necesaria una reforma en este sentido*²⁸.

A ello Lucuy agrega una cita de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa “Stancanelli”: *“Se ha perdido de vista el fundamento del tipo penal en cuestión, ya que no se ve claramente en qué medida la supuesta organización para efectuar ventas de armas al exterior podía producir alarma colectiva o temor en la población, pues en todo caso aquellos habrían estado dirigidos contra el erario nacional y no contra las personas en particular*”²⁹.

Y luego llega a su propia tesis: *“Como se ve más que claramente, la excelentísima Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado que el delito de asociación ilícita no resulta de aplicación cuando la víctima del mismo resulte el erario nacional, es decir, el fisco nacional*”³⁰.

Pareciera que Lucuy le habría hecho decir a la Corte Suprema cosas que ella no dijo, pues, se advierte que el fallo “Stancanelli” fue citado “de refilón” y que muy poco tenía que ver con los delitos tributarios. En este sentido, ha dicho López Biscayart que *“apreciando el fallo con atención se observa claramente que no surge ninguna vinculación con una evasión impositiva y previsional, por lo que la relación del caso con la necesidad de reforma del art. 15 de la ley 24.769 que hace el senador Agúndez deviene inexistente. Es que la Corte no sentó una genérica doctrina en torno a que habría bienes jurídicos cuya afectación no perturbaría la tranquilidad pública sino que estableció que, cuando la existencia del pacto fundacional de la asociación ilícita pretende derivarse de la comprobación de los delitos cometidos por la supuesta organización, debe distinguirse cuidadosamente –en cada caso– de las hipótesis de participación y establecerse de qué modo se afecta el bien jurídico tutelado por el delito de asociación ilícita*”³¹.

Así las cosas, no es posible tomar la tesis de Lucuy como si fuera una verdad platónica obtenida de la “alegoría de la caverna”³², sino que, siguiendo a los sofistas³³, hay distintas formas de leer el fallo “Stancanelli”. En todo caso, en nuestra opinión, la problemática del delito de asociación ilícita no reside en la interpretación del bien jurídico realizada por la Corte Suprema de Justicia en “Stancanelli”, sino en sus tradicionales abusos para los cuales se presta en la aplicación jurisprudencial, tal como fue analizado por el Tribunal Oral en lo Criminal Federal n° 1³⁴.

²⁸ Lucuy, *El combate al crimen fiscal organizado*, p. 1009.

²⁹ Lucuy, *El combate al crimen fiscal organizado*, p. 1010.

³⁰ Lucuy, *El combate al crimen fiscal organizado*, p. 1010.

³¹ López Biscayart, *El agravamiento de los delitos tributarios y la asociación ilícita fiscal*, p. 147.

³² Platón, *República*, 24ª ed., Bs. As., Eudeba, 2003, p. 439; Naucke, Wolfgang - Harzer, Regina, *Filosofía del derecho*, tr. Leonardo G. Brond, Bs. As., Astrea, 2008, p. 22.

³³ Naucke - Harzer, *Filosofía del derecho*, p. 39; Wolin, Sheldon S., *Política y perspectiva. Continuidad y cambio en el pensamiento político occidental*, tr. Ariel Bignami, Bs. As., Amorrortu, 1974, p. 40; D’auria, Aníbal, *El pensamiento político. Mirada retrospectiva, proyección y digresiones*, Bs. As., Depalma, 1999, p. 11.

³⁴ TOCrimFed, n° 1, 19/3/03, reg. 1887, a fs. 2205 y ss., respecto del voto del juez Federico, quien sostuvo la inconstitucionalidad del art. 210 del Cód. Penal debido a la indeterminación del tipo penal y su afectación grave y persistente del principio de legalidad, ya que “los párrafos con los que

d) El Congreso de la Nación sancionó la ley 25.874, que incorporó la asociación ilícita tributaria en el art. 15, inc. c de la ley 24.769, con el siguiente texto: “*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 años y seis meses a diez años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco años de prisión*”.

Básicamente, esta es la concreción del intento de castigar a ciertas organizaciones que ofrecen un servicio que, a resumidas cuentas, podemos considerarlo “servicio de ayuda para la evasión”.

Demás está decir, que esta ley fue publicada en una época en que se privilegia la eficacia simbólica³⁵ y que el Código Penal de 1922 se encuentra plagado de reformas penales parciales que responden a reclamos de los medios masivos³⁶.

3. Bien jurídico penalmente tutelado

Bastante se ha discutido acerca del bien jurídico tutelado por el art. 15, inc. c, de la ley 24.769.

a) Se ha dicho que el presente tipo penal *no protege bien jurídico alguno*. Así, sostiene Ruetti, que “este delito de peligro abstracto en donde la peligrosidad viene impuesta y valorada *ex ante*, no protege ningún bien jurídico, pues si el legislador tipificó como delito especial autónomo a la asociación ilícita cuando la misma se forme para cometer los delitos en la ley 24.769, es porque entendió que la ‘tranquilidad pública’ que resguarda el art. 210 no satisfacía la tutela buscada. Debo concluir entonces que el bien a tutelar no es ese sino que es la hacienda pública nacional. Sin embargo, este bien se encontraba ya suficientemente protegido por todo el catálogo de delitos dolosos tipificados en la ley 24.769, con lo cual la nueva ‘asociación ilícita’ no responde a la mínima exigencia de que el derecho penal coordine las técnicas de tipificación de comportamiento desvaliosos con la teoría de los bienes jurídicos. Es decir, la figura del inc. c del art. 15 no es idónea para proteger los bienes jurídicos que tutela la ley penal tributaria, precisamente por cuanto los mismos ya se encontraban suficiente y adecuadamente protegidos”³⁷.

se pretende describir el tipo penal contenido en el art. 210 del Cód. Penal presentan tantas y tan variadas formas de interpretación posibles que las respuestas doctrinarias y jurisprudenciales se multiplican en un sinnúmero de significados contradictorios y en muchos casos excluyentes”. Ver además, Millesen-Löth, Jorge F., Asociación ilícita. La práctica judicial perversa de usar al delito de asociación ilícita como sucedáneo procesal, Bs. As., La Ley, 2001.

³⁵ De Llano, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, p. 228; Ferrajoli, Luigi, presentación del “Anteproyecto de ley de reforma y actualización integral del Código Penal de la Nación”, Bs. As., Ediar - Asociación Argentina de Profesores de Derecho Penal, 2007, p. 12.

³⁶ Zaffaroni, Eugenio R., *Die bayerische Vorlage der argentinischen Strafrechtskodifikation*, en “Festschrift für Klaus Tiedemann zum 70. Geburtstag” (libro homenaje a Tiedemann por sus 70 años), Carl Heymanns Verlag, 2008, p. 1535.

³⁷ Ruetti, Germán J., *La asociación ilícita del Código Penal, los delitos tributarios y la nueva tipificación especial en la ley penal tributaria*, LL, 2004-B-897.

En la misma sintonía ha dicho Soler, que *“no existe en la figura de la asociación ilícita incorporada a la ley penal tributaria una descripción clara de la conducta que se reprime, ni se define el bien jurídico protegido por cuyo motivo, consideramos que la norma es inconstitucional”*³⁸.

En el mismo sentido 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”*³⁹.

No es sostenible que el tipo penal del art. 15, inc. c, no proteja ningún bien jurídico, a pesar de estar en la ley penal tributaria. Por otra parte, la teoría dominante *“reconoce ampliamente la existencia de bienes jurídicos supraindividuales relacionados con el funcionamiento de sistemas e instituciones vitales para la convivencia pacífica en la sociedad: la organización de los poderes del Estado, la Administración pública, la administración de justicia, el sistema crediticio, el sistema tributario, etcétera”*⁴⁰. Sin embargo, esto no excluye que nuestro sistema jurídico tenga algunos bienes jurídicos dudosos en cuanto a su función de límite al *ius puniendi*⁴¹, que no viene al caso mencionar.

b) Otra corriente afirma que el bien jurídico tutelado es la hacienda pública nacional. En este sentido ha dicho Pampliega que el bien jurídico protegido es el patrimonio del fisco⁴²: *“Frente a la existencia de una asociación en cuyos planes delictivos está el cometer habitualmente delitos tributarios no parece que se quiebre –con preeminencia– el orden público, sino que se afecta con mayor intensidad el bien tutelado por la LPT, por medio de la generación de peligro. Debe también tenerse presente que el legislador prefirió la ubicación del nuevo tipo como art. 15 de la LPT, desechando la inserción como segundo párrafo del art. 210 del Cód. Penal (tal como se propuso en la sanción dada originariamente por la Cámara de Diputados); la inclusión de la norma dentro del articulado de la ley 24.769 es altamente indicativa de la tutela tenida en cuenta por el Congreso, si se sigue un método sistemático –por la ubicación de las figuras– para el abordaje de los distintos bienes jurídicos. Ello, sumado a la especialidad que debe ser objeto de los planes asociativos lleva a entender al patrimonio del fisco como objeto de la tutela represiva”*.

En similar sentido toma posición De Llano, quien afirma que *“desde el momento en que se inserta el tipo penal en la ley 24.769, el bien jurídico protegido no sería otro que el tutelado por esta ley –la intangibilidad de la recaudación tributaria–”*⁴³.

³⁸ Soler, Osvaldo H., *La “asociación ilícita” como delito autónomo en materia tributaria. Consideraciones de la ley 25.874 publicada en el BO el 22/1/04, LL, 2/2/04*, p. 2.

³⁹ López Biscayart, *El agravamiento de los delitos tributarios y la asociación ilícita fiscal*, p. 141.

⁴⁰ Borinsky, Mariano H., *Derecho penal económico y de la empresa*, Bs. As, Ad-Hoc, 2004, p. 28.

⁴¹ Brond, Leonardo G., *El bien jurídico como pretendido límite al “ius puniendi” estatal. Casos dudosos*, ponencia presentada en el XV Congreso Latinoamericano de Derecho Penal y Criminología, Córdoba, octubre de 2003, libro de ponencias, t. 1, p. 44 y siguientes.

⁴² Pampliega, Ignacio M., *Asociación ilícita para delitos tributarios; un remedio legislativo*, ED, 27/2/04, p. 7 y 8.

⁴³ De Llano, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, p. 255.

En esta línea también se ubica Spinka, quien sostiene que si bien el art. 15, inc. c, reprime la “asociación ilícita tributaria”, no puede derivarse de ello que este precepto *“afecte el orden público, con el sentido y alcance que a éste se asigna en el Título 8 del Libro II del Código Penal, pues su inserción en la ley penal tributaria y previsional es un dato relevante del que no puede prescindirse. Tal inserción obliga dogmáticamente a sostener que afecta aquello protegido especialmente por la ley 24.769, porque se trata en definitiva de ampliar el marco represivo a fin de dar más seguridad al íntegro y tempestivo ingreso de tributos, aportes y contribuciones, como a la correcta redistribución de lo tributario, lo que no impide que dadas las estructuras que exhiben ambas figuras, pueda acudirse a lo que la doctrina ha señalado respecto de la del Código para interpretar la de la ley especial”*⁴⁴. Coincide con esto Fabris⁴⁵.

Entendemos que es esta la posición correcta⁴⁶.

c) Otra postura considera que es un delito *pluriofensivo*, en el sentido de que se intenta proteger el orden público y la ley penal tributaria. En esta postura se enrola Abraldes, quien señala que *“lo protegido por la nueva regulación no es ya de modo exclusivo la tranquilidad o el orden público. La inserción en la específica normativa del régimen penal tributario y previsional ha producido que lo primordialmente tutelado sean las funciones del tributo”*⁴⁷, agregando que *“se trataría, pues, de un delito pluriofensivo, en cuanto puede estimarse que se ha tomado en consideración, a los fines de la protección, más de un interés”*⁴⁸.

También sostiene Di Laudo, que el tipo penal en cuestión protege la hacienda pública y el orden público y la tranquilidad de la población en general, *“por cuanto el fenómeno de la delincuencia organizada, sea cual fuera el delito que se proponen cometer, implica una razonable amenaza para la seguridad personal y una mayor cuota de alarma social. No podemos afirmar que una organización que se dedica a prestar colaboración y ofrecer sus ‘productos’ para que las personas ‘obligadas’ al pago de tributos no paguen lo que les corresponda, y consecuentemente, el Estado no recaude lo suficiente para satisfacer las necesidades sociales (salud, educación, vivienda, etc.), no preocupa ni pone en riesgo a la sociedad”*⁴⁹.

La teoría de los delitos pluriofensivos tiene el inconveniente de justificar penas excesivamente altas. Un típico razonamiento de esta teoría puede verse en la siguiente consideración: *“Sin embargo, el establecimiento de una escala penal muy superior a la del encubrimiento y la fijación de un límite mínimo para el monto de los bienes en juego, indica que para el legislador habría además algún otro interés invo-*

⁴⁴ Spinka, *Derecho penal tributario y previsional*, p. 360.

⁴⁵ Fabris, *Responsabilidad de los profesionales en ciencias económicas. La ley de lavado de dinero y el delito tributario. Las facturas apócrifas*, cuadernillo de exposiciones del Seminario Nacional Régimen Penal Tributario, Mar del Plata, septiembre de 2003.

⁴⁶ CNPenEc, Sala B, incidente de apelación del auto de procesamiento interpuesto por L. A. D. B, P. A. S., y otros, en causa 1705/05, n° interno 461, n° 55.595, f° 246, orden 20.553, caratulada “D. B. L. A, s/asociación ilícita”, JPT n° 1, consid. 62 del voto de Grabivker y Pizzatelli; CNPenEc, Sala B, 1159/99.

⁴⁷ Abraldes, Sandro F., *La reforma operada por la ley 25.874*, en Donna, Edgardo A. (coord.), “Reformas penales”, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2004, p. 267.

⁴⁸ Abraldes, Sandro F., *La protección al bien jurídico en la reforma a la ley penal tributaria y previsional*, en Folco, Carlos M. y otros, “Ilícitos fiscales”, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2004, p. 221.

⁴⁹ Di Laudo, *La llamada “asociación ilícita tributaria”. Sus problemas dogmáticos*, p. 64.

*lucrado en el delito*⁵⁰. Esta teoría siempre está en condiciones de legitimar penas altas invocando que el legislador ha pretendido tutelar “más de un interés”. Es una salida brillante que puede justificar algún que otro cambio legislativo. Pero en los mismos términos, con la concepción de la pena como *ultima ratio* esta teoría no tiene absolutamente nada que ver.

4. Tipo objetivo

El tipo objetivo requiere de los siguientes elementos: a) formar parte de una asociación u organización; b) número mínimo de intervinientes; c) con el propósito colectivo de infringir la ley 24.769; d) en forma habitual. Nos ocuparemos seguidamente de ellos.

a) Formar parte de una asociación u organización

Las interpretaciones clásicas sostienen que debe existir un acuerdo⁵¹ para cometer delitos, en el caso, tributarios. Se añade que el acuerdo entre los miembros debe ser estable y permanente. La característica de estabilidad y permanencia permite distinguir entre el delito de asociación ilícita (art. 210, Cód. Penal) y la mera participación en un delito determinado.

Ya decía Carrara, en relación a la permanencia, que “*suelen olvidar este elemento los acusadores, que apenas ven cierto número de personas accidentalmente reunidas para cometer un delito, se apresuran a imputarles sin más ni más el título ‘asociación de malhechores’, aunque otras tantas veces los jueces sensatos rechacen ese delito inconsultamente imputado, precisamente por faltar el elemento esencial de organización permanente*”⁵².

También la jurisprudencia ha insistido en la característica de la permanencia para distinguir entre asociación ilícita y mera participación criminal: “*La asociación ilícita requiere la existencia de un acuerdo tácito o expreso entre tres o más personas en orden al objetivo previsto en el art. 210 del Cód. Penal: cometer delitos. Tal acuerdo debe sugerir cierta duración temporal, lo cual lo diferencia de una convergencia transitoria ordenada a cometer uno o más hechos determinados –propia de participación criminal–*”⁵³.

A la inversa, la ausencia de la permanencia ha conducido a declarar la inexistencia de la asociación ilícita, por más que estén acreditados los restantes elementos: “*Debe revocarse el procesamiento decretado en orden al delito de asociación ilícita pues, si bien se encuentra comprobada la vinculación entre los sujetos que*

⁵⁰ Barral, Jorge E., *Legitimación de bienes provenientes de la comisión de delitos*, Bs. As., Ad-Hoc, 2003, p. 164.

⁵¹ Soler, Sebastián, *Derecho penal argentino*, t. IV, Bs. As., Tea, 1978, p. 603; Fontán Balestra, Carlos, *Tratado de derecho penal. Parte especial*, t. VI, Bs. As., Abeledo-Perrot, 1994, p. 468; Cornejo, Abel, *Asociación ilícita*, Bs. As., Ad-Hoc, 1992, p. 39; Rubio, Zulma, *El delito de asociación ilícita*, La Plata, Platense, 1981, p. 6; Donna, Edgardo A., *Derecho penal. Parte especial*, t. II-C, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, p. 306 y siguientes.

⁵² Carrara, Francesco, *Programa de derecho criminal. Parte especial*, t. VI, Bogotá, Temis, 1973, p. 144.

⁵³ CNCrimCorr, Sala VI, 29/4/97, “Costa, Roberto R. y otros”.

participaron en un robo, no se ha logrado acreditar que ellos conformen una organización estable y duradera en el tiempo. Es que, si bien, como se dijo, la vinculación entre los sujetos se encuentra comprobada de manera suficiente, no se ha logrado acreditar en la causa, la estructura de la asociación delictiva. Ha dicho la doctrina, que uno de los requisitos del tipo objetivo del delito descrito en el art. 210 del Cód. Penal es la organización, que debe tener carácter estable y ser duradera en el tiempo; a ello debe agregarse, entre otros requisitos, que debe existir una relación de reciprocidad y uniformidad que es lo que hace al sentimiento de pertenencia de sus integrantes”⁵⁴.

Sin embargo, a los efectos prácticos se considera que se comete la acción típica de “tomar parte” cuando el autor realiza un aporte efectivo a la asociación que se exteriorice como tal frente a los otros miembros, siendo insuficiente la mera “pertenencia” a la asociación⁵⁵. El aporte efectivo es el centro de la acción típica. Tal es así, que Ziffer propone *de lege ferenda* la supresión de la frase “*por el solo hecho de ser miembro de la asociación*” contenida en el art. 210 del Cód. Penal, ya que “*ha sido utilizada corrientemente en nuestro medio como sustento de una interpretación del tipo inconciliable con el principio del hecho*”⁵⁶.

b) Número mínimo de intervinientes

Esta figura debe estar compuesta por tres o más personas. Este tema no ha generado mayores dudas.

c) Propósito colectivo de cometer delitos previstos en la ley 24.769

Es necesario que exista un acuerdo con el propósito de cometer delitos de los tipificados en la ley 24.769. No son suficientes meras infracciones administrativas ni delitos previstos en el Código Penal u otras leyes penales especiales distintas de la ley 24.769. Así, por ejemplo, es atípica la asociación que emite facturas apócrifas destinadas a evadir tributos provinciales, ya que éstos no están tutelados por la ley 24.769.

Se han presentado cuestiones críticas en relación a la autoría de este delito, cuestiones que, en parte, se originaron en los sucesivos cambios de verbos empleados en los distintos proyectos⁵⁷.

El proyecto del Poder Ejecutivo castigaba a la organización destinada a “*posibilitar, facilitar o brindar la colaboración necesaria*” para la ejecución de delitos tributarios. Es claro que en este proyecto se concebía a la asociación ilícita como una especie de participación necesaria dentro de cualquier delito tributario.

⁵⁴ Donna, Edgardo A., *Derecho penal. Parte especial*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2002, p. 300. CNCrimCorr, Sala V, 21/7/06, “Fernández, Ramón y otros”.

⁵⁵ Ziffer, Patricia, *El delito de asociación ilícita*, Bs. As., Ad-Hoc, 2005, p. 218; CNPen, Sala III, 21/12/06, “R. de A., Enrique Carlos”; Abraldes, *La protección al bien jurídico en la reforma a la ley penal tributaria y previsional*, p. 219.

⁵⁶ Ziffer, *El delito de asociación ilícita*, p. 224.

⁵⁷ Sobre la importancia de los verbos en el derecho penal, ver Von Weber, Hellmuth, *Lineamientos de derecho penal*, tr. Leonardo G. Brond, Bs. As., Ediar, 2008, § 6, p. 46 a 58.

A su vez, el proyecto de la Cámara de Diputados pretendió ampliar el alcance del tipo penal, reprimiendo a la organización que estuviere destinada a “cometer” cualquiera de los delitos previstos por la ley 24.769 o a “brindar la colaboración necesaria” para facilitar o posibilitar su comisión. Aquí se introduce la primera confusión, pues, en un mismo tipo penal se reprime una asociación ilícita concebida en términos de participación primaria y de autoría.

Finalmente, el proyecto de la Cámara de Senadores suprimió las referencias a la “colaboración necesaria”, quedando reprimida, por el art. 15, inc. c, de la ley 24.769 sólo una asociación ilícita que “cometa” delitos previstos en la ley 24.769.

Entramos así en una nueva discusión, esta vez de naturaleza dogmática, referida a los delitos de la ley 24.769 que pueden ser cometidos por los miembros de la asociación ilícita tributaria.

La teoría mayoritaria considera que el art. 15, inc. c, de la ley 24.769 tiene un alcance muy reducido, puesto que numerosos tipos penales de la ley penal tributaria son de los llamados “delitos especiales propios” –el obligado o el agente de retención–. En esta inteligencia, el correcto alcance del art. 15, inc. c, de la ley 24.769 son los delitos de insolvencia fiscal fraudulenta (art. 10), simulación dolosa de pago (art. 11), alteración dolosa de registros (art. 12)⁵⁸, y, eventualmente, la obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4º)⁵⁹. Por el contrario, el art. 15, inc. b, de la ley 24.769 es aplicable a los supuestos de participación agravada en los delitos especiales propios.

Frente a esta postura mayoritaria se han presentado algunas voces discordantes, cuya refutación resulta ineludible en este trabajo. En este sentido, Di Laudo sostiene que *“pueden incurrir en el delito de ‘asociación ilícita tributaria’ todas aquellas personas que integren una organización en la que alguno o algunos de sus miembros haya/n sido condenado/s, en calidad de autores o partícipes, al menos, por dos delitos de la ley especial (por el requisito de habitualidad, ya tratado). Para fundar mi postura, he tomado en consideración lo expresado por Sebastián Soler, al referirse al delito de asociación ilícita previsto en el art. 210 del Cód. Penal, que también utiliza el verbo ‘cometer’ y dice: ‘en éste se comprende toda forma de participación en delitos’”*⁶⁰.

No estamos de acuerdo con estas objeciones. En primer lugar, porque entendemos que la “habitualidad” es un elemento del tipo objetivo y que, por ende, debe estar abarcado por el dolo de cada uno de los miembros de la asociación –en lo atinente al tipo subjetivo– y debe haber al menos tres personas condenadas por tres hechos, o bien, un concurso real –en lo atinente al tipo objetivo–. En segundo lugar, la interpretación propuesta por Di Laudo se aparta, sin fundamento suficiente (esto es, que *“la asociación ilícita tributaria resultaría de aplicación muy reducida y restric-*

⁵⁸ Viola, José, *Una aproximación a la responsabilidad penal y civil de los CPN en la función de liquidadores impositivos*, “Revista de Derecho de Daños”, n° 2004-1, p. 330, citado por De Llano, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, p. 259; Abraldes, *La protección al bien jurídico en la reforma a la ley penal tributaria y previsional*, p. 223.

⁵⁹ Abraldes, *La protección al bien jurídico en la reforma a la ley penal tributaria y previsional*, p. 223.

⁶⁰ Di Laudo, *La llamada “asociación ilícita tributaria”. Sus problemas dogmáticos*, p. 66.

tiva”)⁶¹, de los conceptos básicos de autoría y participación elaborados por la dogmática. En tercer lugar, no es aplicable el razonamiento de Soler en este punto, ya que el art. 15, inc. c, de la ley 24.769 es ley especial y posterior respecto del art. 210 del Cód. Penal: *lex posterior derogat priori* y *lex specialis derogat lex generalis*. En definitiva, no es coherente sostener que el art. 210 del Cód. Penal es de aplicación subsidiaria y simultáneamente extraer argumentos del art. 210 para interpretar lo principal, vale decir, el art. 15, inc. c, de la ley especial, puesto que se producen peligrosas contradicciones y confusiones entre lo principal y lo subsidiario.

d) El elemento “habitualidad” y su significado dogmático

Este elemento tiene una singular trascendencia y es por ello que ha suscitado los mayores problemas interpretativos. Se ha objetado la ambigüedad del adverbio “habitualmente”, y se han emprendido distintos intentos de precisarlo. Por supuesto, tal como ocurre con cada tipo de la ley penal, los intentos pueden oscilar en dos direcciones, a saber, en la interpretación del derecho penal como “carta magna del delincuente”⁶² o como “carta magna del ciudadano”⁶³.

Es importante recordar con Naucke, que todos los elementos que menciona un precepto penal tienen que ser ubicados dentro de la teoría del delito. En otras palabras: “no hay objeto jurídico-penal que no se pueda ubicar en el sistema del hecho punible”⁶⁴, o sea, “no hay elementos libres, por así decirlo, elementos objetivos o subjetivos de un precepto de la parte especial, que no se puedan ubicar en el sistema del hecho punible”⁶⁵.

Por otra parte, la jurisprudencia de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico pareciera que va a exigir la verificación de la habitualidad –con la probabilidad que requiere la etapa instructoria–, pues, en el voto de Hornos se observan frases tales como “no se advierte demostrada la presencia del requisito de habitualidad que se exige por el art. 15, inc. c de la ley 24.769”, o bien, “no puede estimarse demostrado el requisito de habitualidad previsto por el art. 15, inc. c de la ley 24.769”⁶⁶. Al final de la sentencia se advierte que fue revocada la prisión preventiva de los procesados cuya habitualidad no se pudo acreditar.

A continuación expondremos las diversas interpretaciones que se han ensayado al respecto.

⁶¹ Di Laudo, *La llamada “asociación ilícita tributaria”. Sus problemas dogmáticos*, p. 66.

⁶² Von Liszt, *Strafrechtliche Vorträge und Aufsätze*, t. II, 1905, p. 80; Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 84; Bacigalupo, Enrique, *Principios constitucionales de derecho penal*, Bs. As., Hammurabi, 1999, p. 45; Donna, Edgardo A., *Derecho penal. Parte general*, t. I, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2006, p. 355.

⁶³ Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 84; Bacigalupo, *Principios constitucionales de derecho penal*, p. 46; Donna, *Derecho penal. Parte general*, p. 356.

⁶⁴ Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 304.

⁶⁵ Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 314.

⁶⁶ CNPenEc, Sala B, incidente de apelación del auto de procesamiento interpuesto por L. A. D. B, P. A. S., y otros, en causa n° 1705/05, n° interno 461, n° 55.595, f° 246, orden n° 20.553, caratula da “D. B. L. A, s/asociación ilícita”, JPT n° 1, consid. 83, 92 del voto de Hornos.

1) Concebimos a la habitualidad como *elemento del tipo objetivo*⁶⁷. La doctrina mayoritaria exige prueba fehaciente de la habitualidad, no siendo suficientes las meras presunciones. La habitualidad sólo puede deducirse de la repetición de hechos previos, que el grupo debe haber realizado y reiterado de modo que pueda considerarse adquirido ese modo especial de proceder⁶⁸. Tales hechos deben ser al menos tres, en presencia de cierta conexión temporal⁶⁹ y debe tratarse de tipos penales de la ley 24.769, excepto el art. 15, inc. c, de la ley 24.769.

No se da el elemento “habitualidad” –en su aspecto objetivo– cuando no se ha obtenido prueba de hechos anteriores, o bien, tales hechos se encuentran tan distanciados en el tiempo, que – pese a su reiteración– no son subsumibles en la habitualidad.

Desde la óptica del control de la sentencia condenatoria en materia penal⁷⁰, el hecho de no estar acreditada la “habitualidad” en su faz objetiva es motivo de recurso de casación, pues, este elemento –concebido como elemento del tipo objetivo– requiere de prueba (oficios, certificados de condena, actas, causas acumuladas, etc.) para cuya revisión no es necesario ingresar en el ámbito de la inmediación, que es soberanía del tribunal condenatorio⁷¹.

2) También se han ensayado tesis que pretenden interpretar a la habitualidad en el sentido de “permanencia” como característica del delito de la asociación ilícita.

En este sector se ubica Soler, para quien *“teniendo que la asociación debe estar ‘habitualmente’ destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la ley 24.769, el acuerdo de voluntades de sus integrantes, para que quede subsumida en el tipo penal, demanda una actividad delictiva continuada que supone una cooperación de cierta permanencia, por cuyo motivo una contribución fugaz, momentánea, sería incompatible con aquella condición”*⁷².

Similar es la postura de Riquert, quien afirma *“la permanencia en la convergencia de voluntades, es lo que permite distinguir a la asociación ilícita de la mera convergencia transitoria referida a uno o más hechos específicos, propia de la participación. Dicha permanencia no necesita ser absoluta (sine die), sino basta la relativa, que es el producto de que la pluralidad delictiva que se tiene por objeto no puede*

⁶⁷ De acuerdo: De Llano, Hernán G., *El delito de asociación ilícita destinada a cometer ilícitos tributarios*, LL, 2004-B-1405; Di Laudo, *La llamada “asociación ilícita tributaria”. Sus problemas dogmáticos*, p. 65. Romero Villanueva, Horacio J., *Una aproximación a la nueva reforma de la ley penal tributaria: la ley 25.874*, JA, 2004-I-29; De Llano, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, p. 260.

⁶⁸ López Biscayart, *El agravamiento de los delitos tributarios y la asociación ilícita fiscal*, p. 170; Von Weber, Hellmuth, *Grundriss des Deutschen Strafrechts*, 2ª ed., Bonn, Dümmlers, 1948, p. 145 exige dos condenas firmes (tr. castellana de Leonardo G. Brond, Bs. As., Ediar, 2008).

⁶⁹ Fernández, Francisco J., *La habitualidad en los delitos de encubrimiento y lavado de dinero*, en Dromi, Roberto (dir.), “Seguridad ciudadana”, Bs. As., Ciudad Argentina, 2002, p. 217 a 258, citado por De Llano, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, p. 262.

⁷⁰ Borinsky, Mariano H. - Días, Horacio L., *El control de la sentencia condenatoria en materia penal*, Bs. As., Ad-Hoc, 2002.

⁷¹ CSJN, 20/9/05, “Casal, Matías E. y otro s/robo simple en grado de tentativa”, LL, 2005-F-384; CSJN, “Salto, R. I.”, 7/3/06, Sup. La Ley, julio de 2006, p. 28; CNCasPen, Sala VI, 15/10/04, “López, F. D. s/recurso de queja”, 2ª inst., JA, 2005-I-740.

⁷² Soler, *La “asociación ilícita” como delito autónomo en materia tributaria. Consideraciones de la ley 25.874 publicada en el BO el 22/1/04*, LL, 2/2/04, p. 2.

conseguirse sin una actividad continuada. Dicha nota de permanencia se refuerza en la norma en comentario que menciona la habitualidad para cometer delitos de la ley 24.769⁷³. En esta sintonía se ubican también Robiglio, Mercado y Spinka⁷⁴.

Sin embargo, es de señalar que la habitualidad entendida como permanencia termina remitiendo al concepto de delito permanente, con lo cual, desde el punto de vista del control de la sentencia condenatoria⁷⁵, no genera ningún motivo de casación adicional al que plantea el delito de asociación ilícita del art. 210.

3) Por último, hay tesis que interpretan a la habitualidad como elemento subjetivo del tipo distinto del dolo.

En este sector de la doctrina se ubica Catania, quien pretende concebir la habitualidad como parte de un elemento subjetivo del tipo distinto del dolo, esto es, como parte del propósito colectivo de delinquir: “Es en este contexto que debe incardinarse a la referencia ‘habitualmente’, en cuanto señala los elementos que deben caracterizar al propósito: la continuidad (en el tiempo) y la reiteración o repetición de actos (delictivos, como propósito)”⁷⁶.

También Souriges y Straccia consideran a la habitualidad como un elemento subjetivo del tipo distinto del dolo: “la habitualidad, como elemento subjetivo distinto del dolo, no integra el injusto mismo sino que determina su mayor entidad. No se requiere para su configuración que necesariamente concurren una pluralidad o repetición de conductas –que en todo caso podrán actuar como una presunción de la misma– sino que basta que las circunstancias que la rodean, muestren la particular disposición de ánimo que configura la misma”⁷⁷. Esta posición se basa en Jescheck, quien ubica a la “habitualidad” como una hipótesis de los denominados “delitos de tendencia interna intensificada”, afirmando que “la característica de este grupo [de delitos] consiste en que la acción del hecho se halla sujeta a la dirección de la voluntad del autor, que es la que le confiere su particular carácter o la especial peligrosidad para el bien jurídico protegido”⁷⁸.

Sin embargo, se advierte que la opinión de Jescheck no es aplicable al caso, pues se refiere a delitos cometidos por un mismo individuo, el que “es movido por una inclinación hacia el delito correspondiente”⁷⁹. Tal es así, que los tipos penales que mencionan la “habitualidad” (*Gewohnheitsmäßigkeit*) son los § 284 II StGB –reprime “al que” organiza públicamente juegos de azar en forma habitual–, § 292 III

⁷³ Riquert, *Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario*, p. 358.

⁷⁴ Robiglio, Carolina, *La autoría en los delitos tributarios*, Bs. As., Ad-Hoc, 2004, p. 163; Mercado, Carlos D., *El nuevo artículo 15 de la ley penal tributaria*, “Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario”, año II, n° 11, p. 11; Spinka, *Derecho penal tributario y previsional*, p. 365.

⁷⁵ Borinsky - Días, *El control de la sentencia condenatoria en materia penal*.

⁷⁶ Catania, Alejandro, *Régimen penal tributario. Estudio de la ley 24.769*, 2ª ed., Bs. As., Editores del Puerto, 2007, p. 238.

⁷⁷ Souriges, Jorge A. - Straccia, María V., *El delito de encubrimiento según la ley 25.246, LL*, 2000-F-408.

⁷⁸ Jescheck, Hans H., *Tratado de derecho penal. Parte general*, tr. de la 4ª ed. alemana de M. S., Comares, Granada, 1993, p. 287.

⁷⁹ Jescheck, *Tratado de derecho penal. Parte general*, p. 287.

StGB –reprime “a quien” realiza caza furtiva en forma habitual– y § 293 III del StGB –reprime “a quien” realiza pesca furtiva en forma habitual–⁸⁰.

No integra el marco de una argumentación aceptable el sostener que en la asociación ilícita tributaria del art. 15, inc. c, de la ley 24.769 hay tres o más personas, de las cuales “cada una”, en forma independiente, tiene una “*tendencia interna intensificada*”, proveniente de una “*especial inclinación hacia el delito*”, y que cada una de ellas tiene exactamente la misma tendencia y en el mismo grado. Aunque parezca mentira, esto es el resultado de aplicar la concepción de Jescheck para interpretar el art. 15, inc. c, de la ley 24.769. Es mucho más conforme al art. 15, inc. c, de la ley 24.769 sostener que la habitualidad no se refiere a cada una de las personas individuales sino a la organización o asociación misma, y que por esa razón, integra el conocimiento de cada uno de sus miembros. Esto equivale a decir que la habitualidad, como todo elemento del tipo, tiene su aspecto objetivo y su aspecto subjetivo. El aspecto objetivo reside en la reiteración de hechos, que deberán ser al menos tres, tanto en condena como en concurso real. El aspecto subjetivo reside en que cada uno de los miembros tiene conocimiento del destino habitual de la asociación u organización. La ausencia de este conocimiento determina el error de tipo.

Va de suyo que, desde el punto de vista del control de la sentencia condenatoria⁸¹, la habitualidad, entendida como elemento subjetivo del tipo del dolo, difícilmente brinde un motivo adicional de casación, pues, lo más frecuente es que aquella “tendencia interna” no tenga entidad suficiente para salir del ámbito de inmediatez reservado a la soberanía del tribunal oral condenatorio.

5. Tipo subjetivo

No hay duda respecto de que se trata de un delito doloso y que requiere dolo directo⁸². El dolo eventual está excluido, aunque cierta jurisprudencia lo haya admitido⁸³.

Sin embargo, la doctrina mayoritaria le asigna al dolo un contenido cognoscitivo y volitivo más reducido al que nosotros consideramos que requiere.

Así, para Catania el dolo requerido por la figura consiste en el “*conocimiento de estar integrando una organización junto al menos dos personas más, del objeto de la misma (comunidad del propósito) y la voluntad de contribuir a aquélla de alguna manera*”⁸⁴.

⁸⁰ López Díaz, Claudia (tr.), *Código Penal Alemán (StGB)*, título original: “*Strafgesetzbuch*”, 32. Aufl, Beck, München, 1998, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1999, p. 234 y 238; Eiranova Encinas, Emilio (coord.), *Código Penal Alemán StGB. Código Procesal Penal Alemán StPO*, Madrid, Marcial Pons, 2000, p. 160 a 162.

⁸¹ Borinsky - Días, *El control de la sentencia condenatoria en materia penal*.

⁸² Riquert, *Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario*, p. 362; Ruetti, Germán J., *La asociación ilícita del Código Penal, los delitos tributarios y la nueva tipificación especial en la ley penal tributaria*, LL, 2004-B-897; Spinka, *Derecho penal tributario y previsional*, p. 361; López Biscayart, *El agravamiento de los delitos tributarios y la asociación ilícita fiscal*, p. 166.

⁸³ CNPenEc, Sala B, “R. de A.”, consid. 22.

⁸⁴ Catania, *Régimen penal tributario. Estudio de la ley 24.769*, p. 238.

En similar tesitura, sostiene Abraldes que “desde el dolo, el propósito colectivo de unirse se manifestará en la dinámica común de cometer hechos determinados por su especie (aunque no por su cantidad); ello implicará una finalidad ultraactiva traducida en una doble esfera volitiva para cada integrante, es decir, por un lado, se requerirá la intencional adhesión a la asociación, y por otro, el compromiso con la finalidad grupal”⁸⁵.

También sostiene Riquert que el dolo abarca “el conocimiento del número que compone la asociación y la finalidad delictiva”⁸⁶.

Desde nuestra opinión, el dolo solicitado por el art. 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 organización comete delitos tributarios;
- c) voluntad de realizar algún aporte a la asociación;
- d) conocimiento de que la asociación u organización comete habitualmente delitos tipificados en la ley 24.769.

En efecto, si la habitualidad es un elemento del tipo objetivo, entonces, forzosamente debe relacionarse con el dolo; es decir, debe estar abarcada por el dolo.

Lo dicho anteriormente puede graficarse en el siguiente cuadro:

Tipo objetivo del delito de asociación ilícita tributaria (art. 15, inc. c, ley 24.769)	Dolo en el delito de asociación ilícita tributaria (art. 15, inc. c, ley 24.769)
a) Formar parte de una asociación u organización	a) El autor tiene que saber que forma parte de una asociación u organización
b) Número mínimo de intervinientes	b) El autor tiene que saber que integra la asociación u organización con dos o más personas imputables
c) Propósito colectivo de cometer delitos previstos en la ley 24.769	c) El autor tiene que saber que todos los miembros de la asociación u organización tienen por propósito cometer delitos previstos en la ley 24.769 y tiene que querer realizar un aporte conforme a dicho propósito
d) Habitualidad	d) El autor tiene que saber que la comisión de los delitos de la ley 24.769 es el destino habitual de la asociación u organización

⁸⁵ Abraldes, *La reforma operada por la ley 25.874*, p. 270.

⁸⁶ Riquert, *Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario*, p. 362.

Se discute si, además del dolo, se requiere uno de los llamados “elementos subjetivos del tipo distintos del dolo”⁸⁷. Lo niega Riquert, al decir que “*no hay ningún elemento subjetivo distinto del dolo*”⁸⁸. Pero sí lo afirma Catania, para quien el propósito colectivo de delinquir “*debe estar presente en la totalidad de los miembros de la asociación; debe ser un propósito común y por supuesto coexiste como elemento subjetivo con el dolo requerido por esta figura*”⁸⁹.

Para considerar que los miembros de la asociación han obrado con dolo, se debe considerar en forma simultánea la conducta de todos los miembros, haciendo hincapié en la cronología de los hechos, pues se trata de reconstruir un hecho histórico en un juicio oral⁹⁰. A este hecho histórico reconstruido se le aplica la ley penal. Esto se denomina “subsunción”. De ello surge la sentencia. El tribunal oral apunta a aplicar el derecho en forma objetiva e imparcial, teniendo en miras la verdad y la justicia, sobre la base de la lógica y la prueba valorada conforme a la sana crítica⁹¹.

6. El caso “R. de A.” y su crítica

A continuación, veremos cómo la jurisprudencia ha tenido por acreditados –con el grado de verosimilitud que se requiere en la instrucción (o sea, no se requiere “certeza apodíctica”)–, la realización de los hechos en la causa que está considerada como uno de los antecedentes del tipo penal del art. 15, inc. c, de la ley 24.760. Nos referimos al caso “R. de A.”, resuelto pocos días antes de la reforma de la ley penal tributaria, en el cual la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico confirmó el procesamiento de un abogado, un gestor, una escribana, una contadora y otra persona, por integrar una asociación ilícita como jefe, organizador y miembros, respectivamente, destinada a entregar facturas apócrifas para generar créditos fiscales ficticios y reducir la base de cálculo para la tributación de impuestos⁹².

La Sala B del fuero ha analizado, de manera unificada, una serie de irregularidades relacionadas con la constitución de sociedades y su “supuesto” funcionamiento: a) algunas personas físicas figuraban como integrantes de diversas sociedades; b) varias sociedades diferentes tenían un mismo domicilio; c) los objetos sociales de las distintas sociedades eran tan heterogéneos que serían incompatibles con estar integradas por las mismas personas físicas; d) gran parte de las sociedades investigadas o de sus integrantes no pudieron ser hallados en los domicilios legales o comerciales que se les atribuyen por los contratos constitutivos, o las constancias de inscripción ante la IGJ o la AFIP; e) la mayoría de las sociedades no presentaron declaraciones juradas por IVA e impuesto a las ganancias y aportes y retenciones al sistema de seguridad social, o lo hicieron por montos insignificantes; f) no se comprobó la legítima impresión de los formularios con los cuales se confeccionaron las facturas que habrían emitido esas sociedades, de lo cual la Cámara infirió que no se

⁸⁷ Zaffaroni - Alagia - Slokar, *Derecho penal. Parte general*, p. 517 y ss.; Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 319.

⁸⁸ Riquert, *Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario*, p. 362.

⁸⁹ Catania, *Régimen penal tributario. Estudio de la ley 24.769*, p. 238.

⁹⁰ Barton, Stephan, *Einführung in die Strafverteidigung*, München, Beck, 2007, p. 167.

⁹¹ Barton, *Einführung in die Strafverteidigung*, p. 168.

⁹² CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”.

habría comprobado la real existencia de las operaciones en ellas reflejadas; g) se verificaron incoherencias entre el objeto social y la cantidad de personal, o bien, entre el objeto social y la dimensión de las tareas facturadas, de lo cual la Cámara infirió que la facturación era ficticia; h) los objetos sociales esencialmente heterogéneos responderían a la necesidad de satisfacer a un espectro de evasores lo más amplio posible⁹³; i) el objetivo de la creación de las “sociedades fantasma” era simular operaciones de compraventa de bienes y servicios con contribuyentes de actividad real, que generaban con ello costos y créditos fiscales ficticios, reduciendo así la base de cálculo de los tributos que debían pagar⁹⁴; j) las operaciones comerciales simuladas se documentan con facturas apócrifas⁹⁵; k) a partir del número de personas que actuaron y que lo hicieron durante dos años, la Cámara consideró acreditado el tipo objetivo de la asociación ilícita del art. 210 del Cód. Penal en cuanto al número de integrantes y a la permanencia⁹⁶; l) a partir de la división de roles, la Cámara infirió la existencia del acuerdo o pacto entre los miembros⁹⁷.

Los roles asignados por la Cámara fueron los siguientes:

a) Se consideró jefe de la organización a quien definía la integración y los domicilios –en gran parte vinculados a él– de las diferentes sociedades, hacía uso de facturas apócrifas, atribuía funciones, repartía dinero y tenía la información inherente a la confección de las facturas apócrifas⁹⁸. La Cámara llega a esta conclusión a partir de la lectura de la agenda del imputado, de la computadora que le fuera secuestrada y de los libros de protocolo⁹⁹.

b) Se consideró organizador a quien tramitó las inscripciones societarias ante los organismos pertinentes, estableció el contacto con la actividad notarial, dio forma a los actos societarios que correspondía protocolizar, aportó domicilios e integrantes a las sociedades ficticias, tenía en su poder el sello de una escribana; en síntesis, tuvo un amplio dominio de las diferentes tareas ligadas a la formación de las sociedades¹⁰⁰. La Cámara llega a esta conclusión a partir de los libros de protocolo, las escuchas de conversaciones telefónicas (se habló de la necesidad de un objeto social “amplio” o “ambivalente” y de “poner” como presidente a una persona a la cual “lo llamen y que sepa y pueda responder”), la existencia de un sello de la escribana en poder del organizador, y el hallazgo de una tarjeta personal con la cual le impartía “órdenes” a la escribana¹⁰¹.

c) Se consideró organizador a quien reclutó a las personas necesarias para actuar como integrantes de las sociedades creadas por el grupo y las acompañó a efectuar los trámites pertinentes en las escribanías intervinientes, figuró como presidente de una de las sociedades involucradas, cobró cheques por pagos de operaciones presuntamente simuladas, su domicilio coincidía con el de las sociedades fantasma, retiraba de la escribanía documentación correspondiente a las sociedades

⁹³ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 6, puntos 1 al 8.

⁹⁴ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 7.

⁹⁵ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 7.

⁹⁶ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 8.

⁹⁷ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 10.

⁹⁸ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 11.

⁹⁹ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 11.

¹⁰⁰ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 12 y 13.

¹⁰¹ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 12 y 13.

fantasma¹⁰². Ello surge de la declaración indagatoria, de actas, libros de protocolo, entre otros elementos¹⁰³.

d) Se consideró miembro a la escribana que realizó actas por las cuales se constituyeron parte de las sociedades creadas por el grupo o bien se efectuaron cambios de autoridades, domicilios, denominaciones y objetos societarios, se otorgaron poderes y autorizaciones, se protocolizó la transferencia de clientela y otros bienes, se aumentó el capital de una de las sociedades y se certificaron firmas de los integrantes; todo ello a pesar de las anomalías mencionadas¹⁰⁴. Se valoró el sello de la escribana encontrado en poder del organizador, los libros de protocolo de 1996 y 1997¹⁰⁵.

e) Se consideró miembro a una contadora que fue presidente de una de las sociedades ficticias, fue la contadora de uno de los organizadores, efectuó tareas en relación a varias de las sociedades investigadas, tiene el mismo domicilio que el de una de las sociedades ficticias¹⁰⁶. La Cámara llega a esta conclusión por los libros de protocolo, las declaraciones juradas del organizador, la indagatoria de la contadora, la tarjeta de la contadora hallada en poder de otro miembro, entre otros elementos¹⁰⁷.

Ahora bien, en atención a los fundamentos de la Cámara del fuero, la maniobra investigada habría sido la creación de sociedades ficticias para simular operaciones comerciales y emitir facturas apócrifas a nombre de contribuyentes verdaderos, de modo que éstos generen gastos o créditos fiscales también apócrifos, y de este modo, reduzcan la base de cálculo de los tributos a cuyo pago estaban obligados¹⁰⁸.

Las consecuencias de este razonamiento son que los procesados, mediante las sociedades ficticias, simulaban operaciones emitiendo facturas apócrifas para facilitarles a los contribuyentes reales —el obligado— evadir el pago de tributos al fisco nacional. En términos de autoría y participación puede decirse que los procesados son partícipes necesarios o primarios en los delitos de evasión que cometían los contribuyentes.

Sin embargo, es importante destacar que el argumento esgrimido por el defensor oficial del organizador —argumento relacionado con la atipicidad objetiva fundada en que la presunta asociación no habría sido constituida para cometer delitos de evasión tributaria, sino para facilitarlos—¹⁰⁹, no fue tratado por la Cámara del fuero¹¹⁰, la que se limitó a decir que “*la presente investigación no está agotada*”¹¹¹ y que “*no es procedente descartar la posibilidad de que otras personas integren la presunta asociación que constituye el objeto de estos autos*”¹¹².

¹⁰² CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 19.

¹⁰³ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 19.

¹⁰⁴ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 21 y 22.

¹⁰⁵ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 21.

¹⁰⁶ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 24.

¹⁰⁷ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 24.

¹⁰⁸ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 7.

¹⁰⁹ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 17.

¹¹⁰ De acuerdo: Riquert, *Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario*, p. 348 y 349.

¹¹¹ CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 17.

¹¹² CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A.”, consid. 17.

El argumento del defensor oficial se refería a la atipicidad de las conductas y no a si la investigación se encuentra completa o incompleta. Es decir, hubo una cuestión esencial que fue planteada, cuyo tratamiento fue omitido y seguidamente se le anexó la respuesta a una cuestión que no había sido planteada por el defensor. Por otra parte, el argumento de que la presente investigación “no está agotada” es casi irrefutable, pues, lo más probable es que al apelar un procesamiento nunca la investigación se encuentre “agotada”.

7. El caso “D. B. L. A.” y su crítica

El fallo “R. de A.” tuvo importante influencia en otra sentencia importante en esta materia: “D. B. L. A. y otros s/asociación ilícita”¹¹³. El juzgado de instrucción había declarado la inconstitucionalidad del art. 15, inc. c, de la ley 24.769, calificando los hechos de algunos imputados conforme al tipo del art. 210 del Cód. Penal y había concedido la exención de prisión.

En efecto, el juez de instrucción entendió que del debate parlamentario “se desprende que la finalidad de la penalidad prevista para el hecho abstractamente descrito por el art. 15, inc. c, de la ley de la especialidad, no se vincula con la necesidad de protección del bien jurídico específicamente tutelado por esa norma... Y aquel instrumento se estimaba necesario en virtud de una particular interpretación de la doctrina de la Corte dictada *in re* Stancanelli (Fallos, 324:3952)” y que la Sala B “estableció claramente la aplicabilidad del tipo previsto por el art. 210 del Cód. Penal de la Nación a supuestos como el que nos ocupa (confr. fallo del 30/12/03 *in re* “R. de A., E. y otros s/asociación ilícita)”.

Además, el juez de instrucción observó que quien resulte imputado por el art. 15, inc. c, de la ley 24.769 está impedido de gozar de la libertad durante el proceso, *“lo que transforma o desnaturaliza a éste al punto de constituirlo en la ejecución de una pena anticipada al juicio, puesto que la conducta ya tenía tutela penal anterior. Y ello diáfano contrasta con la previsión constitucional del art. 18 de la Carta fundamental en cuanto prevé que nadie puede ser penado sin un juicio previo”*; y que *“teniendo en cuenta la finalidad específica de la conducta prevista por el tipo penal previsto por el art. 15, inc. c, de la ley 24.769, mi más sincera convicción es que claramente carece de la más mínima nota de razonabilidad, exigencia implícitamente reconocida en la Constitución nacional... para cualquier acto de gobierno, que se prevea mayor penalidad para la preparación de un hecho –como es el caso de la figura penal puesta en crisis– que para las hipótesis consumadas”*, a lo que añade: *“no puedo dejar de observar que resulta arbitrario y repugnante al espíritu liberal de nuestra organización fundamental que sea mayor la pena abstractamente prevista para una organización destinada a evadir impuestos que, por ejemplo, la de la destinada a efectuar secuestros extorsivos, o a cometer actos terroristas, etcétera”*.

La Sala B del fuero, por mayoría, revocó la resolución, con el argumento de que la ley anterior que regía al momento en que comenzó la participación del impu-

¹¹³ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, “D. B. L. A. y otros”, incidente de exención de prisión a favor de A. B., n° 55.204, f° 214.

tado (31/3/05) era el art. 15, inc. c, de la ley 24.769, cuya previsión es más específica que el art. 210 del Cód. Penal¹¹⁴.

A ello se agrega que la declaración de inconstitucionalidad es un acto de suma gravedad institucional¹¹⁵.

Que la inconstitucionalidad del tipo penal en cuestión no puede surgir de la simple enunciación de que la pena mínima sería irrazonable¹¹⁶.

Que es exclusiva facultad del Poder Legislativo aumentar las penas en casos que lo estime pertinente, sin que el Poder Judicial pueda dictaminar sobre su conveniencia, oportunidad, acierto o eficacia¹¹⁷.

Que según la Corte Suprema, el juicio sobre la razonabilidad no puede fundarse exclusivamente en la comparación de las penas conminadas para los distintos tipos definidos en el catálogo penal –la proporcionalidad no puede resolverse en fórmulas matemáticas–, sino que son incompatibles con la Constitución las penas crueles o que consistan en mortificaciones mayores que aquellas que su naturaleza impone, y las que expresan una falta de correspondencia tan inconciliable entre el bien jurídico lesionado por el delito y la intensidad o extensión de la privación de bienes jurídicos del delincuente como consecuencia de la comisión de aquél, que resulta repugnante a la protección de la dignidad humana (*Fallos*, 314:424)¹¹⁸.

Que la pena establecida para el art. 15, inc. c, de la ley 24.769 no es arbitraria sino que es “consecuencia de la discreción legislativa”¹¹⁹.

Que la pena fijada para el tipo penal del art. 15, inc. c, de la 24.769 responde a una especial ponderación realizada por el legislador referida a los efectos que genera la evasión impositiva en la estructura social¹²⁰.

Que no es un índice seguro de desproporcionalidad la diferencia existente entre el mínimo de la escala penal prevista por el art. 15, inc. c de la ley 24.769 –3 años y 6 meses de prisión– y de la prevista por el art. 210 del Cód. Penal –3 años de prisión–, pues se trata de un “marco discrecional” basado en “razones de política criminal”¹²¹. No corresponde equiparar el delito de asociación ilícita a un acto preparatorio para compararlo, después, con el delito consumado, porque el delito de asociación ilícita es un delito autónomo y porque los actos preparatorios, en general, son impunes¹²². Tampoco se verifica afectación a la garantía de igualdad ya que esta garantía no impide que el legislador establezca distinciones valederas entre supuestos que estime diferentes¹²³.

¹¹⁴ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, “D. B., L. A. y otro”, consid. 5.

¹¹⁵ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, “D. B., L. A. y otro”, consid. 6.

¹¹⁶ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, “D. B., L. A. y otro”, consid. 8.

¹¹⁷ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, “D. B., L. A. y otro”, consid. 9.

¹¹⁸ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, “D. B., L. A. y otro”, consid. 11.

¹¹⁹ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, “D. B., L. A. y otro”, consid. 12.

¹²⁰ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, “D. B., L. A. y otro”, consid. 13.

¹²¹ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, “D. B., L. A. y otro”, consid. 14.

¹²² CNPenEc, Sala B, 29/6/06, “D. B., L. A. y otro”, consid. 15.

¹²³ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, “D. B., L. A. y otro”, consid. 16.

Que por la magnitud de la pena en sus montos máximos y mínimos es improcedente una condena condicional¹²⁴.

Que si bien la libertad durante el proceso penal tiene fundamento constitucional, también lo tiene la prisión preventiva¹²⁵.

Que la presunción *iuris et de iure* de peligro de fuga tiene fundamento en mandatos constitucionales y tratados internacionales¹²⁶.

Que la determinación de los delitos que deben ser excarcelables, o no, es facultad exclusiva del legislador¹²⁷. La presunción *iuris et de iure* de fuga responde a la idea de justicia, la que exige que el derecho de la sociedad a defenderse contra el delito sea conjugado con el derecho del individuo sometido a proceso¹²⁸.

La pretensión de obtener la exención de prisión, en la hipótesis en la cual podría corresponder al imputado una pena privativa de libertad mayor a ocho años y en la cual no sería procedente la condena de ejecución condicional, no puede prosperar. Por ende, no entra en consideración el art. 319 del Cód. Proc. Penal de la Nación¹²⁹.

Ahora bien, hay, al menos, un aspecto endeble en el fallo comentado. Reviste interés el considerando 11 en el cual la Sala B del fuero tomó como punto de partida la doctrina de la Corte Suprema establecida en la causa "Pupelis"¹³⁰, que no era precisamente de lo mejorcito en materia de proporcionalidad de las penas, pues dicho fallo se apartó del célebre caso "Martínez"¹³¹, en el cual la mayoría de la Corte declaró que era inconstitucional la escala penal de nueve a veinte, dispuesta por el derogado art. 38 del decr. ley 6582/58 por el delito de robo agravado cuando el objeto sustraído fuera un vehículo automotor¹³².

Si la Sala B del fuero hubiera tomado al caso "Martínez" como punto de partida, posiblemente hubiera tenido mayor margen para tratar las cuestiones planteadas por el juez de instrucción, si es que no conducía directamente a afirmar la irrazonabilidad de la pena, tal como lo hizo el juez Hornos en su voto en oportunidad de pronunciarse sobre la constitucionalidad del art. 15, inc. b, de la ley 24.769¹³³.

¹²⁴ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, "D. B., L. A. y otro", consid. 19.

¹²⁵ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, "D. B., L. A. y otro", consid. 20, 21, 27, 28 y 29.

¹²⁶ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, "D. B., L. A. y otro", consid. 22 y 26.

¹²⁷ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, "D. B., L. A. y otro", consid. 30.

¹²⁸ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, "D. B., L. A. y otro", consid. 31.

¹²⁹ CNPenEc, Sala B, 29/6/06, "D. B., L. A. y otro", consid. 32 y 33.

¹³⁰ CSJN, "Pupelis", Fallos, 314:424; CNPenEc, Sala B, 29/6/06, "D. B., L. A. y otro", consid. 11 y 14.

¹³¹ CSJN, "Martínez", Fallos, 312:826.

¹³² Tiene razón Hornos cuando sostiene que "no puede soslayarse el análisis de la doctrina... de la Corte Suprema de Justicia de la Nación... con motivo de la aplicación de la agravante establecida por el art. 38 del decr. ley 6582/58... en la causa resuelta el 6 de junio de 1989 (Fallos, 312:834)". CNPenEc, Sala B, incidente de apelación del auto de procesamiento interpuesto por L. A. D. B, P. A. S., y otros, en causa 1705/05, n° interno 461, n° 55.595, f° 246, orden 20.553, "D. B. L. A, s/asociación ilícita", JPT n° 1, consid. 25 del voto de Hornos.

¹³³ CNPenEc, Sala B, incidente de apelación del auto de procesamiento interpuesto por L. A. D. B, P. A. S., y otros, en causa 1705/05, n° interno 461, n° 55.595, f° 246, orden 20.553, "D. B. L. A, s/asociación ilícita", JPT n° 1, consid. 25, 28, 42, 43 del voto de Hornos. No obstante, en el consid. 31 ha dicho que "la intervención de tres o más personas constituye una circunstancia agravante" (art. 80,

En efecto, muchas de las consideraciones del juez de instrucción pueden identificarse o verse reproducidas en el fallo “Martínez”. Por ejemplo, en lo atinente a las comparaciones, “no puedo dejar de observar que resulta arbitrario y repugnante al espíritu liberal de nuestra organización fundamental que sea mayor la pena abstractamente prevista para una organización destinada a evadir impuestos que, por ejemplo, la de la destinada a efectuar secuestros extorsivos, o a cometer actos terroristas, etcétera”.

Aquella reflexión del juez de instrucción puede leerse nuevamente en el considerando 11 del fallo “Martínez”: “Que, en tal sentido, la norma cuestionada [el art. 38 del decr. ley 6582/58] ha tenido como resultado que al acusado se le haya aplicado una sanción penal que parte de una mínima que no sólo excede notoriamente a la correspondiente a igual delito perpetrado sobre todos los demás objetos muebles (art. 166 citado), sino que llega a ser más grave que la pena mínima establecida para el homicidio simple (art. 79, Cód. Penal), debiéndose tomar en cuenta la jerarquía del bien jurídico protegido en este último caso, ya que la vida humana constituye una condición necesaria para el goce de todos los otros derechos garantizados por la Constitución y las leyes. Tales circunstancias ponen de relieve un ostensible e irrazonable desconocimiento del derecho constitucional, fundado en los arts. 28 y 33 de la Ley Fundamental, a ser sancionado con una pena cuya severidad sea proporcional a la gravedad del delito cometido y al bien jurídico tutelado (ver en sentido coincidente el fallo de la Corte Suprema estadounidense *in re ‘Solem v. Helm’*, 463 U.S. 277, 77 L. Ed. 2d 637 y sus citas)”¹³⁴.

A su vez, es interesante señalar que lo resuelto por la Sala B del fuero en el incidente de exención de prisión a favor de A. B., confirmando la constitucionalidad del art. 15, inc. c, de la ley 24.769, tuvo importantes consecuencias de otros imputados que habían sido procesados conforme al art. 210 del Cód. Penal, y que luego de lo resuelto por la alzada, el juzgado de instrucción los reformó por considerarlos autores incurso en el delito del art. 15, inc. c, de la ley 24.769.

Esta reformulación de los procesamientos no fue admitida por la Sala B del fuero pues “el solo hecho que se haya establecido la constitucionalidad del art. 15, inc. c, del régimen penal tributario, por el voto de la mayoría de esta Sala B (confr. reg. 503/06, voto de los señores jueces de Cámara doctores Carlos A. Pizzatelli y Marcos A. Grabivber), no implica que aquel criterio pueda ser aplicado ‘in genere’ y automáticamente, a los hechos que habían sido calificados anteriormente con otra norma” (en este caso, el art. 210 del Cód. Penal) por esta Sala B¹³⁵.

inc. 6°; art. 92; art. 119, inc. d; art. 166, inc. 2°; art. 167, inc. 2°; art. 238, inc. 2°, Cód. Penal; art. 865 inc. a, Cód. Aduanero; art. 11, inc. c, ley 23.737), pero ha exceptuado al art. 210 bis del Cód. Penal del análisis de la constitucionalidad del art. 15, inc. b, ley 24.769. Ello implica una simplificación del problema.

¹³⁴ CSJN, “Martínez”, *Fallos*, 312:826.

¹³⁵ CNPenEc, Sala B, incidente de apelación del auto de procesamiento interpuesto por L. A. D. B, P. A. S., y otros, en causa 1705/05, n° interno 461, n° 55.595, f° 246, orden 20.553, “D. B. L. A, s/asociación ilícita”, JPT n° 1, consid. 5, 16 y 137 del voto de Grabivber y Pizzatelli; consid. 4 y 11 del voto de Hornos. Cabe aclarar que también la Sala B del fuero ha rechazado el art. 15, inc. c, de la ley 24.769 por considerar que el delito de asociación ilícita es un delito permanente y que la ley vigente al momento en que algunos de los imputados habrían ingresado a la asociación no era el art. 15, inc. c, de la ley 24.769, sino el art. 120 del Cód. Penal.

Por ese motivo, la Sala B del fuero revocó procesamientos por el art. 15, inc. c, de la ley 24.769 que habían sido dispuestos por el juzgado de instrucción por efecto casi de “inercia”, por así decirlo.

8. Necesidad de la figura

Se ha discutido si era necesaria la creación del tipo penal del art. 15, inc. c, de la ley 24.769. Pues, aun dejando entre paréntesis lo dicho por la Corte Suprema de Justicia en “Stancanelli” –que sirve para argumentar tanto a favor como en contra– hay jurisprudencia posterior que autoriza a entender que la conducta allí prevista ya se subsumía en el art. 210 del Cód. Penal, sobre todo teniendo en cuenta el fallo “R. de A.”, y con el agregado de la confirmación de la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal¹³⁶.

En este sentido, se ha entendido que la creación de esta figura no era necesaria, por ser suficiente el art. 210 del Cód. Penal¹³⁷.

Por la necesidad de esta figura se ha pronunciado Lucuy, entendiendo que el art. 210 del Cód. Penal era –con todas las salvedades hechas al principio de este trabajo– insuficiente. En esta sintonía se encuentran Cappannari y Prado¹³⁸.

Por nuestra parte, entendemos que no era necesaria la incorporación del tipo penal del art. 15, inc. c, de la ley 24.769 ya que consideramos que los tipos penales previstos en la ley 24.769, junto a las reglas de participación previstas en el Código Penal, eran suficientes desde el punto de vista jurídico-penal.

9. Principio de proporcionalidad de las penas

Tiene dicho el Tribunal Constitucional Federal alemán que el principio de proporcionalidad de las penas tiene jerarquía constitucional (BVerfGE, 19, 348)¹³⁹, jerarquía que también le ha reconocido la Corte Suprema estadounidense¹⁴⁰ y la Corte Suprema de Justicia de la Nación al sostener que la pena es inconstitucional cuando es irrazonable, y una forma de determinar la irrazonabilidad es mediante la comparación con otras escalas penales, tal como ocurrió en el caso “Martínez” antes mencionado¹⁴¹. Por otra parte, observa Zaffaroni que “la racionalidad de la pena requiere

¹³⁶ CNPenEc, Sala III, “R. de A., E. C.”, resolución del 21/12/06.

¹³⁷ Di Lauro, *La llamada “asociación ilícita tributaria”. Sus problemas dogmáticos*, p. 69: “Considero que no era necesario crear esta norma”; Abraldes, *La protección al bien jurídico en la reforma a la ley penal tributaria y previsional*, p. 222.

¹³⁸ Cappannari, Juan J. - Prado, Gonzalo G., *Asociación ilícita*, “Revista de Derecho Penal Económico”, 2007-1, p. 422: “La conclusión a la que arribamos es que la interpretación restrictiva sobre la aplicación de la figura del art. 210 del Cód. Penal a los delitos tributarios ha generado la creación de una norma cuya especificidad pretende cerrar la discusión y ha dado ocasión para que el legislador reviera y sustentara la gravedad de la conducta que se reprime, disponiendo incluso penas más severas”.

¹³⁹ Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 105.

¹⁴⁰ “Solem v. Helm”, 463 U.S. 277, 77 L. Ed. 2d 637, citado en CSJN, “Martínez”, *Fallos*, 312:826.

¹⁴¹ CSJN, “Martínez”, *Fallos*, 312:826; TO, n° 7, c. 8, “Belloni, G. B. y otro”, reg. 18/6/93 (consid. 10); CSJN, *Fallos*, 310:495, 212:51, 312:809, 828 y 851; CSJN, c. 512, XXIII, “Amato, V. E. s/tenencia

que ésta guarde una cierta proporcionalidad con la magnitud del delito (del injusto y de la culpabilidad)”¹⁴².

El principio de proporcionalidad de las penas “*obliga a jerarquizar lesiones y a establecer un grado mínimo de coherencia entre las magnitudes de penas asociadas a cada conflicto*”¹⁴³.

En relación al art. 15, inc. c, de la ley 24.769 se ha considerado que el nuevo tipo penal viola el principio de proporcionalidad por los siguientes motivos:

a) Se castiga más duramente la asociación ilícita fiscal para, a modo de ejemplo, alterar registros (art. 12, ley 24.769) que una asociación ilícita para cometer secuestros extorsivos¹⁴⁴.

b) Se reprimirá probablemente con pena mayor el acto preparatorio de asociarse que la misma infracción lesiva del bien jurídico, cuando lo coherente según el *iter criminis* sería ir aumentando la pena a medida que se aproxima la afectación al bien jurídico, y no al revés¹⁴⁵.

c) Algunas lesiones al bien jurídico permiten la condena de ejecución condicional, extremo que no lo permite la asociación ilícita tributaria¹⁴⁶.

d) En cuanto a la legislación comparada, el art. 15, inc. c, de la ley 24.769 supera en su mínimo a casi todas las legislaciones penales latinoamericanas¹⁴⁷.

En términos generales, puede decirse que toda legislación inflacionaria, coyuntural, y propia del “derecho penal máximo” afecta al principio de proporcionalidad de las penas¹⁴⁸.

Sin embargo, estas violaciones al principio de proporcionalidad tienen parte de su explicación, en que el proyecto de reforma consideró únicamente a la prevención general y especial como fines de la pena¹⁴⁹.

de arma de guerra (art. 189), reg. 2/4/91, CSJN, *Fallos*, 282:58. Ver Gulco, Hernán V., *Principios de la parte general del derecho penal*, Bs. As., Editores del Puerto, 2006, p. 350.

¹⁴² Zaffaroni, Eugenio R., *Tratado de derecho penal. Parte general*, t. V, Bs. As., Ediar, 1988, p. 113.

¹⁴³ Almada, Victoria I., *El delito de asociación ilícita*, LL, 2005-B-990.

¹⁴⁴ Pampliega, *Asociación ilícita para delitos tributarios; un remedio legislativo*, ED, 27/2/04, p. 8; Abraldes, *La protección al bien jurídico en la reforma a la ley penal tributaria y previsional*, p. 299; De Llano, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, p. 266.

¹⁴⁵ Abraldes, *La protección al bien jurídico en la reforma a la ley penal tributaria y previsional*, p. 300; De Llano, Hernán G., *El delito de asociación ilícita destinada a cometer ilícitos tributarios*, LL, 23/3/04, p. 3; De Llano, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, p. 267; Edwards, Carlos E., *La nueva agravante y la asociación ilícita en la ley penal tributaria y previsional*, LL, 18/3/04, p. 2; Romero Villanueva, Horacio J., *Una aproximación a la nueva reforma de la ley penal tributaria: la ley 25.874*, JA, 18/3/04, p. 30.

¹⁴⁶ De Llano, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, p. 267; Edwards, *La nueva agravante y la asociación ilícita en la ley penal tributaria y previsional*, LL, 18/3/04, p. 2; Romero Villanueva, *Una aproximación a la nueva reforma de la ley penal tributaria: la ley 25.874*, JA, 18/3/04, p. 30.

¹⁴⁷ De Llano, *El delito de asociación ilícita fiscal y la agravante por el concurso de personas*, p. 272.

¹⁴⁸ Ferrajoli, presentación del “Anteproyecto de ley de reforma y actualización integral del Código Penal de la Nación”, p. 13 a 18.

¹⁴⁹ Nos remitimos a lo dicho en el punto 2) “Antecedentes” del presente trabajo.

La prevención especial está implícita en la búsqueda de un “traje a rayas para los evasores”, adquiriendo de este modo todas las características del llamado “derecho penal del enemigo”¹⁵⁰.

La prevención general consiste en hacer que los restantes contribuyentes sufran un escarmiento en su cabeza al enterarse de que un evasor ha obtenido un “traje a rayas” como consecuencia de su accionar. Respecto de la prevención general, aunque hoy sea dominante¹⁵¹, lo menos que se puede decir es que continúa vigente la crítica que Hegel le formuló a Feuerbach hace ya casi dos siglos: Feuerbach trató al ser humano, no según su honor y libertad, sino “como un perro al que se amenaza con un palo”¹⁵².

Por otra parte, la prevención apunta a la estabilización del sistema en los términos funcionalistas de Niklas Luhmann¹⁵³, y con ello el ser humano es comparado con los gusanos y las culebras¹⁵⁴. Se ha dicho, además, que la teoría de Luhmann, la teoría de este “*Maquiavelo de la sociedad del capitalismo avanzado*”¹⁵⁵ ya no se encuentra en su “apogeo”, sino en su “hipertrofia”¹⁵⁶.

En definitiva, si se le coloca un “traje a rayas” al evasor para desalentar y atemorizar a los restantes contribuyentes, se incurre en el mismo error en el cual incurrió Lucuy al formular su proyecto: se prescinde de la retribución por el mal causado y de este modo, no se trata al ser humano como fin sino como medio¹⁵⁷, se lo confunde con el objeto de los derechos reales¹⁵⁸. Es importante recordar entonces, que “*la teoría de la retribución es la expresión pura del pensamiento de que la pena se*

¹⁵⁰ Zaffaroni, Eugenio R., *Derecho penal del enemigo*, Bs. As., Ediar, 2006, p. 18; Feuerbach, Johann P. A., *Anti-hobbes*, Erfurt, 1798.

¹⁵¹ Harzer, Regina, *La independencia y su significación para la teoría de la pena*, en “La insostenible situación del derecho penal”, Granada, Comares, 2000, p. 25.

¹⁵² Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 43; Hegel, *Principios de la filosofía del derecho*, Bs. As., Sudamericana, 2004, § 99, p. 103; Köhler, *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, p. 45; Hassemer, Winfried, *Fundamentos del derecho penal*, Barcelona, Bosch, 1984, p. 350; Donna, Edgardo, *¿Es posible el derecho penal liberal?*, “Revista de Derecho Penal”, 2003-1, p. 616; Abalde, *La protección al bien jurídico en la reforma a la ley penal tributaria y previsional*, p. 207; Falcone, Roberto A. - Capparelli, Facundo L., *La reforma del artículo 15 de la ley 24.769*, “El Derecho Penal”, agosto de 2004, p. 28: “*La agravante por concurso de personas y la actividad grupal delictiva. Su repercusión sobre la libertad provisoria y la extinción de la acción penal tributaria*”.

¹⁵³ Naucke - Harzer, *Filosofía del derecho*, p. 186.

¹⁵⁴ Donna, Edgardo A., *Derecho penal. Parte general*, t. I, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2006, p. 218. Otras críticas a la prevención general: ver Naucke, Wolfgang - Hassemer, Winfried - Lüderssen, Klaus, *Principales problemas de la prevención general*, Montevideo, B. de F., 2004.

¹⁵⁵ Cl. Offe, *Lo Stato nel capitalismo maturo*, Milano, 1977, p. 169, citado por Carcova, Carlos M., *La opacidad del derecho*, Madrid, Trotta, 1998, p. 33; observan Naucke y Harzer, que la teoría de los sistemas es inimaginable sin Maquiavelo, pues “la teoría de los sistemas del derecho únicamente modifica el problema que Maquiavelo había formulado con lisa y llana claridad: suponiendo que el orden –cualquier orden– sea bueno, ¿cómo se lo puede conservar mediante el derecho? Pero si se lo toma con exactitud, la teoría de los sistemas no discute su relación con el ‘derecho’, sino únicamente su relación con las ‘reglas del poder’”. La teoría de los sistemas es, según Naucke y Harzer, un “maquiavelismo renovado” (*Filosofía del derecho*, p. 188).

¹⁵⁶ Harzer, *La independencia y su significación para la teoría de la pena*, p. 26.

¹⁵⁷ Raffin, Marcelo, *La experiencia del horror. Subjetividad y derechos humanos en las dictaduras y posdictaduras del Cono Sur*, Bs. As., Editores del Puerto, 2006, p. 75 y ss.; Zaffaroni - Alagia - Slokar, *Derecho penal. Parte general*, p. 265.

¹⁵⁸ Kant, Immanuel, *La metafísica de las costumbres*, Madrid, Tecnos, 1989, p. 166; Köhler, *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, p. 45.

rige conforme al hecho en el pasado; la noción que dirige todas las consideraciones al pasado, es el concepto de culpabilidad. La prevención general y la especial tuer- cen la dirección de la mirada desde el pasado hacia el futuro (al hacer esto, sin em- bargo, ignoran o modifican el concepto de culpabilidad”¹⁵⁹.

10. Excarcelación

Queda pendiente analizar el problema práctico más importante que ha genera- do la reforma, pues, debido a que el monto mínimo de la pena previsto en el art. 15, inc. c, de la ley 24.769 es de tres años y seis meses de prisión, no es posible la eje- cución condicional (art. 26, Cód. Penal). Obviamente, tampoco es posible la “sus- pensión del juicio a prueba”, ni siquiera con la tesis amplia adoptada recientemente por la Corte Suprema en la causa “Acosta”¹⁶⁰.

Es por ello que, frente a una imputación por el art. 15, inc. c, de la ley 24.769 es probable que el procesado deba sufrir el proceso en prisión. Ello es así porque en la Capital Federal, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico no si- gue los lineamientos fijados por la Cámara Nacional de Casación Penal en la causa “Macchieraldo”¹⁶¹, en la cual se estableció que las presunciones *iuris et de iure* de los llamados “peligros procesales” son inconstitucionales.

En efecto, la Sala B interpreta que, cuando no procede la condena de ejecución condicional (hipótesis contemplada en el inc. 1° del art. 312 del Cód. Proc. Penal), se impone al juzgador el deber de dictar la prisión preventiva, por mediar una presun- ción *iuris et de iure* de que el imputado intentará eludir la acción de la justicia o en- torpecer las investigaciones¹⁶². El panorama es similar en la Sala A, salvo las disi- dencias de Hendler¹⁶³.

De modo que, para lograr la excarcelación en el delito del art. 15, inc. c, de la ley 24.769, será forzoso presentar el recurso de casación, pues es recién allí donde se considera que las presunciones de peligro no son *iuris et de iure* sino *iuris tantum*.

Así, por ejemplo, la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV, en el caso “L., A. F.” anuló la resolución de la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Eco- nómico que había procesado con prisión preventiva a una persona imputada de ser jefe de una asociación ilícita tendiente a facilitar la evasión tributaria. Allí se sostuvo que “*el encierro cautelar de personas que no han sido declaradas culpables por sen- tencia firme debe resultar necesario, es decir, que se funde en el peligro procesal de fuga; indispensable, lo que implica que no pueda ser resguardado de un modo me- nos lesivo; de duración razonable, que significa que su duración está condicionada a que el Estado culmine el proceso en un plazo acorde con la celeridad con que debe*

¹⁵⁹ Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 117.

¹⁶⁰ CSJN, “Acosta”, 23/4/08.

¹⁶¹ CNPenEc, Sala III, 22/12/04, “Macchieraldo, Ana M. L. s/recurso de casación e inconstitu- cionalidad”.

¹⁶² CNPenEc, Sala B, 30/12/03, “R. de A., E. C y otros”, c. 51.125 y “Granatta, Héctor y otros”, 28/10/03, c. 731/03.

¹⁶³ CNPenEc, Sala A, 22/7/03, “Eurnekian, Eduardo”, LL, 2003-E-199; 15/7/03 “Bernstein, Jorge H. y otros s/inf. ley 24.769, c. 50.373; 13/8/03 “Bernstein, María C.”, c. 50.517.

*actuar, y proporcionada, en el sentido de que el gravamen que provoca no puede ser mayor a las posibles consecuencias del juicio que sustentan la medida*¹⁶⁴.

Por ende, consideró que *“la resolución de la Sala B de la Cámara Nacional en lo Penal Económico no se adecua a los principios dogmáticos antes señalados, pues los magistrados de grado concentraron la decisión del rechazo del pedido excarcelatorio en la circunstancia de que la pena que eventualmente pudiera dictarse respecto del imputado será de cumplimiento efectivo, omitiendo analizar sus condiciones personales y las circunstancias referidas por el defensor, máxime cuando el imputado se encuentra detenido desde marzo de 2006*¹⁶⁵.

Se observó que *“cuando el art. 319 del Cód. Proc. Penal de la Nación se refiere a las condiciones personales del imputado, lo hace con relación a circunstancias tales como el arraigo, la vivienda, el trabajo, si ha eludido la acción de la justicia o algún otro dato de interés que pueda surgir de las actuaciones como relevante para evaluar la existencia de los riesgos que justifican la restricción de la libertad de quien se encuentra sometido a proceso penal*¹⁶⁶.

Por ende, se señaló que *“la omisión del análisis respecto de los riesgos procesales implica descalificar la decisión recurrida como acto jurisdiccional válido en los términos del art. 123 del Cód. Proc. Penal de la Nación*¹⁶⁷.

11. “Ultima ratio”

La principal tesis de la “Escuela de Frankfurt” es concebir a la pena como *ultima ratio*, formulación que, según Naucke, se descompone en cuatro axiomas: “a) la pena funciona como la sanción estatal más grave; b) la pena únicamente se puede imponer comparada con los motivos de los otros medios de coerción, en lesiones especialmente graves; c) la pena únicamente puede ser impuesta cuando los otros medios jurídicos de coerción han fracasado; c) la pena es la medida de coerción jurídica más fácil de poner en duda”¹⁶⁸.

El principio de la *ultima ratio* significa, con sus matices, que el Estado sólo puede recurrir al derecho penal cuando las restantes herramientas de control social han fracasado¹⁶⁹.

¹⁶⁴ CNCasPen, Sala IV, 21/12/06, “L., A. F.”.

¹⁶⁵ CNCasPen, Sala IV, 21/12/06, “L., A. F.”.

¹⁶⁶ CNCasPen, Sala IV, 21/12/06, “L., A. F.”.

¹⁶⁷ CNCasPen, Sala IV, 21/12/06, “L., A. F.”.

¹⁶⁸ Naucke, *Derecho penal. Una introducción*, p. 48.

¹⁶⁹ Al respecto: Bacigalupo, *Manual de derecho penal*, p. 32; Maurach, Reinhart - Gössel, Karl H. - Zipf, Heinz, *Derecho penal. Parte general*, t. 1, tr. J. Bofill Genzsch y E. Aimone Gibson, Bs. As., Astrea, 1994, p. 34; Fiandaca, Giovanni - Musco, Enzo, *Derecho penal. Parte general*, tr de la 4ª ed. italiana por Luis F. Niño, Bogotá, Temis, 2006, p. 62; Jescheck, Hans H. - Weigend, Thomas, *Tratado de derecho penal. Parte general*, 5ª ed., tr. Olmedo Cardenete, Granada, 2002, p. 4 y 5; Maier, Julio B. J., *Derecho procesal penal*, 2ª ed., Bs. As., Editores del Puerto, 1999, p. 154 y 375; Righi, Esteban, *Los delitos económicos*, Bs. As., Ad-Hoc, 2000, p. 55; Niño, Luis F., *Reivindicación del bagaje iusfilosófico del finalismo y crítica del funcionalismo sistémico aplicado al derecho penal*, en Zaffaroni, Eugenio R. - Niño, Luis F. - Martínez, Stella M. - Vitale, Gustavo L. (dirs.), “Pensamiento Penal del Sur”, t. 1, Bs. As., Di Plácido, 2004, p. 103.

El tema que nos ocupa nos exige de mayores argumentaciones ya que el promotor de la reforma ha reconocido que se ha violado el principio de la *ultima ratio*, ya que se ha recurrido primero al derecho penal para luego poner en funcionamiento las restantes herramientas de control social, tales como “*la ya anunciada reforma tributaria que haga a un esquema justo de distribución de la riqueza y de la carga impositiva, a evitar sistema regresivos de imposición fiscal, a una gestión transparente del gasto público y a la devolución a la comunidad de la contribución que realiza mediante el pago de los impuestos. Todo ello merece tener un tratamiento cotidiano que acompañe y dé plena legitimidad al escenario penal tributario más severo que se presenta en nuestro país*”¹⁷⁰.

Ahora bien, si la idea es recurrir primero a la ley penal para controlar la evasión –con figuras no excarcelables– y luego recién echar mano a los instrumentos no penales para el mismo fin, es evidente que el pensamiento de Lucuy tiene que arreglar cuentas con la Escuela de Frankfurt y con varios postulados del derecho penal liberal. En definitiva, aquel pensamiento es típico discurso del derecho penal del enemigo, lo que también puede inferirse de la frecuencia con que emplea el término “combate” en sus publicaciones¹⁷¹.

En esta sintonía, señala Borinsky que el método para tutelar los bienes económicos es el inverso: “*la primera medida es protegerlos mediante normas legales extrapenales; pero luego, a medida que la necesidad de protección se vuelve más imperiosa, se busca intervención del derecho penal*”¹⁷².

12. Conclusiones

a) Del estudio del tema, a partir de los argumentos desarrollados por Lucuy, se advierte que el proyecto tuvo desde el inicio tres falacias. La primera proviene de pretender crear un delito de asociación ilícita agravada (tributaria) no en base al art. 210 *bis* del Cód. Penal, sino en base al art. 865, inc. a del Cód. Aduanero. La segunda proviene de prescindir de la retribución como fin de la pena. La tercera es el resultado de una lectura, por lo menos dudosa, de un fallo de la Corte Suprema. Una vez que el proyecto fue impulsado con tales “carencias”, no fue posible remediarlas en ninguna de las instancias parlamentarias. Con las falacias apuntadas, ya estaban dadas las condiciones para que se produjeran más tarde las distintas críticas, objeciones y declaraciones de inconstitucionalidad.

b) El art. 15, inc. c, de la ley 24.769 tiene –a la luz de los principios constitucionales expuestos– un alcance muy reducido. Es difícil prever si este ámbito de aplicación dará satisfacción a las expectativas de la AFIP declaradas en la promoción del proyecto de reforma. Probablemente este no sea el caso.

c) Sin embargo, resta por señalar que la mayoría de las maniobras que denunció la AFIP no se subsumirán en el inc. c, sino en el inc. b del art. 15, el que tampoco está exento de reparos constitucionales, básicamente por violación al principio de tipicidad y al principio de proporcionalidad de las penas. La jurisprudencia de la Sala

¹⁷⁰ Lucuy, *La reforma a la ley penal tributaria y las materias pendientes*, p. 161.

¹⁷¹ Lucuy, *El combate al crimen fiscal organizado*, p. 1005, 1009, 1011, 1012 y 1015.

¹⁷² Borinsky, Mariano H., *Derecho penal económico y de la empresa*, Bs. As., Ad-Hoc, 2004, p. 28 y 29.

B del fuero es vacilante al respecto. Por un lado se ha considerado que la pena del art. 15, inc. *b*, es inconstitucional por irrazonable y se lo declara inaplicable. Por otro lado, se mantiene la constitucionalidad del art. 15, inc. *c*, pero se le da una aplicación restringida, sea argumentando que la ley vigente al momento del hecho (caracterizado como delito permanente) era el art. 210, sea considerando que no se verifica la “habitualidad” requerida por el tipo penal. De este modo, si bien los jueces mantienen la constitucionalidad del art. 15, incs., *b* y *c*, de la ley 24.769, también han encontrado válvulas como para que la pena anticipada que implica la prisión preventiva no sea un problema insuperable.

d) No parece aconsejable tomar el tipo penal del art. 210 del Cód. Penal como guía interpretativa del art. 15, inc. *c*, de la ley 24.769 omitiendo considerar el contenido del art. 210 *bis* del Cód. Penal, pues allí se establece claramente que en el derecho argentino la asociación ilícita no se agrava por la mera concurrencia de personas sino que se requiere “un plus”.

e) Sin perjuicio de lo expuesto, se avizora que el método de la “guía” tiende a menguar las particularidades del nuevo tipo penal. En efecto, la pretensión de interpretar a la “habitualidad” en el sentido de “permanencia”, o bien, la insistencia de que el nuevo tipo penal también protege el orden público son claras manifestaciones de ello.

f) El precepto del art. 15, inc. *c*, de la ley 24.769 tiene que arreglar cuentas con los postulados de la “Escuela de Frankfurt”, pues aquí se pasó por alto el principio de la *ultima ratio*, lo cual fue reconocido expresamente por el promotor de la reforma.

g) Por todo lo expuesto, sería conveniente derogar el tipo penal del art. 15, inc. *c*, de la ley 24.769. No debe perderse de vista que la llamada “asociación ilícita tributaria” simplemente facilita o brinda la colaboración necesaria para que los contribuyentes cometan la evasión de tributos nacionales. Esto se denomina “participación primaria”. El Código Penal argentino, al igual que la mayoría de los códigos occidentales civilizados, prevé para el partícipe primario la misma pena que para el autor.

Editorial Astrea, 2008. Todos los derechos reservados.