

Revista Iberoamericana de Derecho, Cultura y Ambiente



Edición Nº 2. Diciembre de 2022

Delincuencia organizada. Infracciones al regimen penal tributario

Patricia A. Cozzo Villafañe¹

RESUMEN: A partir de este abordaje se busca analizar la relación existente entre la figura de la elusión impositiva con las maniobras que erosionan las bases imponibles. También se trata otras figuras del Regimen Penal Tributario como por ejemplo la Asociación ilícita y como la misma se incorpora al Derecho Tributario a partir de la sanción de la ley Penal Tributaria 24769 y su modificatoria 26735 y posterior Ley 27430. En el presente trabajo solo describiré algunos problemas de la ciencia jurídica en cuanto a estas figuras.

PALABRAS CLAVE: TRIBUTOS. EVASION FISCAL. GLOBALIDAD

INTRODUCCION

Mediante este trabajo buscaré analizar algunas luces y sombras que hacen a la problemática actual de la elusión de tributos. Cuando se busca analizar este

¹ Patricia A. Cozzo Villafañe. Abogada. Especialista en Derecho Tributario. Diplomada en Gestión de Políticas Públicas Provinciales. Secretaria del Instituto de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de Morón. Miembro del Instituto de Derecho Tributario de la Asociación Argentina de Justicia Constitucional. Miembro del Instituto de Derecho Tributario de la FACA. Miembro del Observatorio de Derecho Penal Tributario de la UBA. Autora de artículos de la materia en la República Argentina y el exterior. Coautora de diversos Tratados con abordaje en la materia.

fenómeno y si lo analizamos a la luz acerca de cual es el bien jurídico protegido llegamos a la conclusión que el mismo se trata de la “hacienda pública” aunque también la República Argentina existió jurisprudencia en donde se analizaba que este tipo de maniobras fraudulentas tendían a proteger a la administración de justicia. Ya que al maquillar algunos estados contables o declaraciones juradas era que también se procuraba disimular para así poder colocar en el mercado los valores mal habidos.

O sea que en ese orden de cosas se puede manifestar que la jurisprudencia respecto a estas cuestiones fue muy sinuosa y no siempre existió consenso a este respecto.

MANIOBRAS QUE EROSIONAN LAS BASES IMPONIBLES

Deberé también explicar el significado del término maniobra. Este término es un movimiento que se lleva adelante y que esta direccionado hacia un objetivo. Dentro de este contexto podemos interpretar como aquel que se refiere a conductas de carácter fraudulentas similares a ardidés o engaños que tienen por finalidad la elusión de tributos. O sea que se trata de aquellas que se basan en un uso abusivo de convenio con la finalidad u objeto de erosionar las bases imponibles y trasladar los beneficios hacia lugares de menor tributación o nula tributación.

El término erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de beneficios fiscales. Este término en latín significa rotura, destrucción implica un desgaste del sistema impositivo. Esta planificación fiscal es agresiva porque se ejerce en forma permanente y lo realiza un agente externo. Es una práctica permanente y violenta que puede hasta lesionar el prestigio de la administración tributaria.

A partir del G 20 es que desde la OCDE resolvió planificar políticas públicas internacionales para luchar contra este tipo de conductas. Esto se trata de un problema global de fiscalidad, de corrupción de criminalidad organizada (principios globales de fiscalidad internacional de Barcelona 2013 T Rosemberj).²

DOS MODELOS DE POLITICA ECONOMICA GLOBAL Y SU IMPACTO TRIBUTARIO.

DESDE LA PAZ DE WESTFALIA HASTA NUESTROS DIAS

La globalización erosiona la importancia política y económica y afectan algunas oportunidades de los lugares en post de un nuevo orden global (conforme Informe

² ROSEMBERJ Tulio Revista 204 “ La erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de beneficios”

de la Universidad de Princeton . M. Risse on global justice de Princeton Press 2012 p 3).

La globalización establece pautas que significan que los Estados transfieren a ese nuevo orden global la potestad de legislar dentro de sus ámbitos territoriales y se ven obligados a dictar medidas de acción positiva. Por lo tanto la soberanía de los estados en estos convenios multilaterales se vean vinculados todos entre si a una cuestión que obedece a un orden global Esto en principio modifica el concepto clásico de la soberanía y nos corre el concepto de soberanía hacia una modificación. O sea que los estados siguen conservando la supremacía constitucional dentro del Estado. Pero se ve alterado el derecho a estar aislado como lo fue en su momento el Brexit. También se pone en tela de juicio el derecho del estado a aplicar internamente su sistema jurídico o sea dentro de su territorio sin apartarse de las reglas emanadas de los órganos internacionales.³

Actualmente los estados deben cooperar entre ellos y que por medio de esta colaboración y solidaridad lograr con la ayuda de otros lo que no podían hacer por ellos mismos. A través de esta intervención se logran las soluciones a diferencia del surgimiento de los Estados Nacionales que se produjo cuando concluyó la guerra de los 30 años en Alemania y la de España con los Habsburgo y los países bajos a partir de la paz de Westfalia

Soberanía implica la potestad para adoptar compromisos internacionales en nombre de un estado. Los estados deben tener en cuenta el régimen legal de carácter internacional y no los intereses propios de ese estado por más poderoso que sea. No obstante lo cual la noción Estado contiene su existencia y ejerce su soberanía a través del poder jurisdiccional de imponer sanciones dentro de su territorio y el poder de aplicar la coacción (reflexiones de Jean Cohen)

Este aspecto puede ser estudiado desde el punto de vista del derecho administrativo sancionador. Esto también puede ser analizado a la luz de la soberanía global y ponderando diversas cuestiones relativas a la política internacional. Se busca el fortalecimiento de las instituciones, reglas de derecho que puedan aplicarse en forma global que proteja la soberanía de los estados parte como también de los habitantes o sea que es un concepto que se basa en los derechos humanos de las personas. La cuestión tributaria no estaba incluida en esta discusión debido a la autonomía de esta rama del derecho. Este nuevo orden se impone y se controvierte frente a maniobras que erosionan las bases

³ (conforme Informe de la Universidad de Princeton . M. Risse on global justice de Princeton Press 2012 p 3).

imponibles, fuga de capitales, crimen organizado, blanqueo.

Se discute dentro de la ciencia política si la globalización tiene impacto en los procesos de integración que dominan la escena internacional. Se analiza si existe una conexión entre la globalización y los procesos económicos, políticos, en materias de seguridad, culturales y sociales. Si este proceso genera un mero orden si analizamos su impacto en conceptos como la soberanía, las migraciones y los conflictos armados, las fronteras políticas.

La globalización se trata de un proceso muy complejo y que impacta de manera transnacional en la forma de relación existente entre los países. No solo los países sino también las diferentes regiones. Esto trae consecuencias que impactan en los patrones existentes hasta ese momento y también en lo que hace a las instituciones de carácter internacional.

En este sentido se puede afirmar que se flexibilizó el concepto de soberanía ya que hay quienes van más allá de los límites territoriales de los estados. Existe hoy día las llamadas fronteras transnacionales que nada tiene que ver con esa frontera física como la línea imaginaria que políticamente divide a dos naciones. Este concepto se diluye frente a una integración económica y a la diversidad de poblaciones migrantes que generan una cultura diferente.

El concepto de soberanía surge cuando se produce un cambio económico que hizo aparecer al estado moderno “La soberanía provee las bases, de acuerdo con la legislación internacional para reclamar las acciones estatales... por lo tanto la soberanía es un concepto social inherente” Existen diferentes formas de interpretar el concepto de soberanía. ⁴

La soberanía nacional, se trata de una construcción social cuyo fundamento es la defensa del territorio frente a cualquier amenaza o intervención externa. Después esta la interna que es la potestad con que cuenta el estado de imponer sus normas y ejercer la coacción para que sean cumplidas. Luego existe la de estado a estado que es la potestad de comprometerse en nombre del estado y esa soberanía surge del hecho que los estados lo reconozcan como tal.

También existe el antiguo concepto de soberanía que emergió con la paz de Westfalia y que se proyectó hasta la actualidad que es el estado-nación o sea que el estado sería la nación políticamente organizada-año 1648)

Esta realidad presenta cambios que son de carácter geopolíticos y como

⁴ CORDON EZQUERRO “Manual de Fiscalidad Internacional” y Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública 2001. “la lucha contra el fraude y la evasión fiscal” pag. 108 a 119.

consecuencia de la globalización que produjo impacto en muchos de todos los aspectos. Esto se debe a que hoy día se produjo la transnacionalidad de todas las relaciones.

La globalización impactó en la restricción de la regionalización financiera por parte del estado, esto es toda vez que se produjo una crisis del estado de bienestar frente a la falta de sostenibilidad de los regímenes previsionales y a la falta de recursos para poder financiar los derechos humanos que surgen de nuestra constitución nacional.⁵

Entonces las políticas públicas a partir de la entrada en crisis del estado de bienestar se orientan a procurar la estabilidad de los mercados lo que hace que se encuentren alejados de temas muy sensibles que son inherentes a las grandes mayorías de las poblaciones a nivel mundial.

El concepto de soberanía clásico sufre cambios ya que es entendido como una forma de unión y cooperación económica ya sea a nivel regional y global entre los estados entre sí.

Estos cambios implican también la mutación de muchas de las relaciones con las que se organiza una sociedad. Esto se debe a que es necesario eliminar muchos conceptos con los que se estableció en su momento el estado de bienestar y establecer nuevas pautas que sean acordes a estos nuevos estándares económicos.

Hoy día el concepto de soberanía no es aquella que definía Rousseau como poder único, inmutable, absoluto, pleno y total del estado. El concepto de soberanía tiene un concepto transnacional que se modifica al momento de culminar con la guerra fría. Pero pese a la modificación del concepto de soberanía esta sigue existiendo ya que los estados deben plantear un nuevo orden de carácter inclusivo y democrático que sea ordenador de un nuevo paradigma puesto en las finanzas públicas tendientes a financiar los derechos fundamentales que hay en su Constitución.

De este modo se puede atender a los intereses nacionales y procurar el desarrollo social y político de una gobernanza que sea democrática. Un estado así constituido puede participar del proceso globalizador de modo tal que realice un aporte significativo. O sea que ejercerá su soberanía en forma interna y también transnacional. De esta manera el estado se presenta ante los demás resguardando los intereses que le son propios y colaborando con la comunidad internacional. El

⁵ ROSEMBERJ Tulio Revista 204 “ La erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de beneficios”

estado busca que las cuestiones sean solucionadas en forma voluntaria y entre ellas hasta la fiscalidad. Procura realizar cada vez menos intervenciones debido a los altos costos que ello implica y debido a la imposibilidad de tener bajo control todos los factores sociales que pueden impactar a ese proceso. Se puede entender la soberanía desde la equidad social, alimentaria, distribución justa de ingresos y todos estos objetivos deben llevarse adelante frente a una administración pública transparente. ⁶

Al modernizarse el concepto de soberanía y también de estado es menester que surjan nuevas definiciones que actualicen esos conceptos a los requerimientos de los nuevos estándares. Esto es en función del interés estatal tanto interno como externo o sea que también en lo internacional y así lograr objetivos de libertad, justicia, bienestar.

Los estados son parte de la solución al problema de la seguridad ya que preservan la misma y defiende a sus habitantes pero también puede atentar contra la seguridad al llevar adelante conductas beligerantes. ⁷

La libertad debe ser entendida como la libertad de todas las personas en forma general. Otra cuestión es el respeto por los derechos humanos que son la base de la convivencia tanto dentro del estado como así también a nivel internacional.

Existieron muchas luchas históricas como la caída del muro de Berlín y también de la Unión Soviética y eso hizo que se produjeran cambios de todo tipo como por ejemplo la regularización lo que hizo que el concepto de fronteras nacionales fuera más difuso. Esto nos coloca frente a grandes cambios políticos y culturales que es muy difícil que podamos explicar cómo lo hacíamos con antelación. ⁸

Este nuevo orden genera que muchas cuestiones no se puedan explicar cómo se hacía antes bajo la lógica bar anterior a la guerra fría que eran dos poderes hegemónicos que rivalizaban. La consecuencia es que muchos conceptos deban ser replanteados ya que existe una nueva realidad global. Esto crea una nueva lógica que hace que el concepto de globalización sea un fenómeno complejo también muy político.

En este proceso existe mucha influencia de una región con otra en el marco de

⁶ PROTTO Carlos y YANICELLI Los pilares BEPS son estudiados dentro de las maniobras elusivas que tienden a erosionar las bases imponibles.

⁷ BORDEIEU (2007) "El Sentido Practico" Buenos Aires. Siglo veintiuno.

⁸ ZAFFARONI; ALAGIA Y SLOKAR "Manual de Derecho Penal" Parte General, pag 684 del capítulo "Obstáculos para la respuesta punitiva"

esta integración pero por otro lado hay lugares donde surgirán los nacionalismos o sea que se produce un proceso de fragmentación. Existen normas que internacionalmente no fueron respetadas y que por lo tanto se puede afirmar que la cooperación fue limitada en algunos aspectos. Esto se debe a que existieron fuerzas centrifugas (integración) y centrípetas (fragmentación)

Lo que se pensaba era que si se expandía la democracia con ella se podía eliminar la anarquía de carácter internacional y de este modo habría un alineamiento hacia el liberalismo económico, estableciéndose economías de mercado motivo por el cual muchos países se incorporarían a estos procesos económicos como Rusia, China y Europa del Este. El país representativo de esta postura eran los Estados Unidos así que todos se alinearían en ese sentido.

EMPRESAS TRASNACIONALES

Hoy día las nuevas tecnología que se aplican y debido a la gran competencia que existe exigen que las empresas trasnacionales busquen establecerse en los países donde obtengan mayores beneficios (economía de opción). Esto hizo que muchos procesos económicos se vieran alterados a través del uso de las nuevas tecnologías. Esto provoca un gran impacto tributario ya que además se utilizan cripto monedas, billeteras virtuales, dinero electrónico y nuevas formas de contratación en el marco de una nueva economía digital y su consecuencia es que sea cada vez más difícil para los estados poder detectar las transacciones al punto tal que se hace menester la utilización de la inteligencia artificial Otra de las opciones son los precios de transferencia que permiten que los activos sean desplazados entre los diferentes estados, la renta vagabunda, aquellos desplazamientos hacia países de nula tributación. Por eso en el G 20 se enuncia que cada país debe buscar ejecutar sus leyes tributarias con la finalidad de resguardar al bien jurídico llamado recaudación.

El estado debe impedir las maniobras elusivas tanto de las personas que son sus residentes como también de aquellos que no lo son. Se busca así lograr un sistema tributario que sea eficaz y eficiente y de evitar que se lleven adelante esas maniobras que socaban el prestigio de las instituciones (esto se aplica a normas tributarias y también aduaneras ya que se debe entender el Derecho Aduanero como una rama del Derecho Tributario) o sea que debe seguir este paradigma aplicado a las normas de la Organización Mundial de Comercio.⁹

⁹ ALVAREZ ECHAGUE. Juan Manuel acerca del principio de legalidad donde aborda la cuestión cuantitativa en el marco de la ley 27430. Analiza el precedente jurisprudencial caso Palero y fallo Cristalux.

El principio anti erosión de aplicarse de manera global ya que se trata de evitar que algunos fenómenos que atentan contra las bases imponibles logren su objetivo, como lo es el crimen organizado, terrorismo o algunas maniobras como por ejemplo la evasión y elusión impositiva llevada adelante por empresas que buscan maximizar sus ganancias.

Esto se debe a que estas maniobras generan desigualdades mayores entre los países desarrollados y aquellos que no lo son. Muchas veces existe mucha proximidad entre grupos marginales vinculados a actividades ilícitas y empresas legítimas.

Estamos frente a la agenda del 2030 que busca un desarrollo sostenible y la tributación es una herramienta que permite el financiamiento de estas políticas públicas. Dentro de este régimen el incumplimiento por evasión es elevado. Los países han suscripto acuerdos y entre ellos acuerdos de cooperación para evitar la doble imposición y dictarán medidas de acción positiva que se implementarán a través de sus administraciones tributarias para evitar las practicas evasivas y elusivas. Para lograr esto se implementó las facturas electrónicas, tratamiento segmentado de contribuyentes, recaudación automática. En Argentina por ejemplo ya se implementó el cruzamiento de información tributaria como un modo de organizarse para el trabajo tanto a la empresa privada o pública. También existía intercambio de información por ejemplo en el llamado Caso Falciani que surgió por un intercambio de información entre la República Argentina y la Republica de Francia. A través de la utilización de todos estos mecanismos se busca evitar la evasión y elusión de tributos, ganar en eficiencia y eficacia y alcanzar la fiscalidad voluntaria. Con la finalidad de poder alcanzar este objetivo es menester realizar modificaciones y ajustes a los regímenes recaudadores como por ejemplo ganancias, bienes personales. Los países deberán implementar la forma para obtener recursos genuinos por medio del sistema tributario. Por eso es menester ampliar la base imponible para lograr la sostenibilidad de los regímenes.¹⁰

No obstante lo cual y de acuerdo a la medición realizada existe una gran cantidad de economía informal lo que hace que quienes tributan deban soportar una mayor presión fiscal. Este fenómeno se puede apreciar en los tres niveles de gobierno.

También podemos observar que existen delitos trasnacionales lo que hizo que los estados deban mirar más allá de sus límites fronterizos y así replantear el concepto

¹⁰ COZZO VILLAFANE Patricia Alejandra "Fortalecimiento de las Instituciones de la Democracia" publicada en la Revista Argentina de Derecho Público Nro. 7 dirigida por Dario Ivan Tenaglia y Marcelo Lopez Mesa.

de soberanía en la búsqueda de eliminar conductas como son aquellas descriptas en el delito de lavado de activos que impactan en las economías de las naciones. Los países de la región llevaron adelante muchos cambios modernizando las administraciones tributarias realizando para tal fin mucha inversión con la finalidad de poder lograr los objetivos y por otro lado y también poder controlar los niveles de evasión en base a mediciones y estudios de impacto respecto de algunas políticas públicas. Uso de la inteligencia artificial y las nuevas tecnologías aplicadas a la realización de tareas de fiscalización de tributos así como el cruzamiento de información financiera. Normas y políticas de transparencia que obligan a los ciudadanos a declarar el origen de los fondos al momento de realizar una transacción.

Se puede afirmar que en el orden internacional los países avanzaron en el orden de evitar la elusión y evasión fiscal realizando ajustes a sus normas tributarias y de esta manera facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones. Esto es un problema muy complejo y por lo tanto es muy difícil poder abordarlo desde todas las aristas. No obstante lo cual los niveles de informalidad en América Latina es muy grande con altos niveles de evasión y grandes resistencias para regular esta situación.

POLITICAS DE TRANSPARENCIA. LA DELGADA LINEA QUE DIVIDE EL FRAUDE DE LAS LLAMADAS ECONOMIAS DE OPCION.

A partir de algunos acontecimientos de tipo terroristas se corrió el velo debido a su impacto dentro de la geopolítica global. Fue allí cuando la comunidad internacional fija su atención en la necesidad de establecer políticas de transparencia.

Esto hizo que dentro del llamado Derecho de las Naciones se hayan llevado adelante acuerdos internacionales contra el terrorismo y la delincuencia transnacional organizada. Como por ejemplo la Convención de Viena, la Convención de Palermo y que haya habido consenso para el combate de la delincuencia organizada transnacional.

Como consecuencia de estos acuerdos los estados dictan medidas de acción positiva y por otro lado suscriben acuerdos de cooperación para evitar la doble imposición.

Ahora más allá de esto existe también el derecho de las personas acerca de elegir en qué país realizar sus inversiones como una decisión dentro de lo que denominamos “economía de opción” a otros comportamientos que en el marco de la responsabilidad de las personas jurídicas que surge de la actual ley 27430 de

Responsabilidad Penal Tributaria.¹¹

A este respecto debo manifestar que si bien existe la redacción actual del artículo 210 del Código Penal que describe la asociación ilícita y establece su pena y por otro lado diversos supuestos que pueden ser concurrentes i no y que inciden en la graduación de la pena.

En este aspecto debo manifestar que esto debe ser estudiado a la luz de una comparación entre la anterior Ley Penal Tributaria 24769 y la actual redacción que tiene la ley 27430, específicamente en su artículo 15 inciso c) y su actual redacción que dice lo siguiente y que describe las conductas del sujeto punible de aquel que la facilitare, realizare, perpetrare y que lo haga en forma habitual.¹²

Esto hace que se adicionen muchas conductas diferentes todo con la finalidad que pueda encuadrar con la actual redacción del artículo 210 actual acorde con la última modificación del Código Penal para la figura de la asociación ilícita la cual incluye lo incluye la figura del lavado de activos y también la responsabilidad de las personas jurídicas conforme se desprende del actual Régimen Penal Tributario.

También en lo que se refiere a la elusión de tributos la misma se produce cuando existe un uso abusivo de convenio y quien la lleva adelante no lo hace en forma subrepticia o a escondidas sino que lo hace en forma visible y ostensible. Pero el estado debe una vez que la detecta implementar políticas públicas para tratar de evitar que se fuguen capitales mediante este tipo de conducta.

Por eso se vale de la utilización de la informatización y de las herramientas digitales para la realización de las tareas de fiscalización ello con la finalidad de evitar las maniobras elusivas que hacen que los activos se desplacen de un Estado hacia otro y de esta manera todo este proceso se conjuga.

ASOCIACION ILICITA TRIBUTARIA

En Argentina existe un alto nivel de evasión fiscal circunstancia esta que se evidencia atento la economía informal.

Villegas considera que el ilícito tributario y cada uno de sus tipos que surge de la

¹¹REZZOAGLI L y CHIAPELO G (2017) La evasión Fiscal Organizada: La asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la República Argentina. Revista Via Iuris (Nro. 23) pp 1 a 41.

¹² BAIGUN (1998) "Integración y delitos económicos" Buenos Aires. Editorial Ad Hoc.

ley 24769 tiene por finalidad resarcir al fisco los perjuicios sufridos.¹³

Existen quienes consideraron que esta postura de la búsqueda de una indemnización es típica del derecho administrativo y que es característica del derecho penal la búsqueda de una sanción. Pero en ambos casos se trata de un derecho público.

Hay varias posturas en cuanto a cuál es el bien jurídico protegido y por otro lado en cuanto a su naturaleza jurídica del delito. /

El hecho de trasgredir las normas tributarias no significa solo desobedecer a una autoridad sino que es el quebrantamiento del deber social de contribuir al sostenimiento estatal y esto implica la alteración del orden jurídico.

Ahora con relación a las personas jurídicas y a la pena de prisión que establece la ley para este delito ya que en el año 2009 se incorporó como delito antecedente para el delito de lavado de activos, siendo este último legislado en forma autónoma.¹⁴

Luego en el año 2011 se legislo la ley que modifica a la ley 24769 en el artículo 15 c y que incorpora la siguiente redacción “Formará parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente este destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis meses a diez (10) años.

Si resultare ser jefe u organizador la pena misma se elevará a cinco años de prisión.

En el inciso a) describe algunas conductas “Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en este ley, será pasible además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de las penas de inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena”.

En definitiva se agregaron muchas conductas en la reforma de la ley 24769 del año 2011y cuando se reformó por la ley 27430 se mantuvo el mismo texto en el actual

¹³VILLEGAS H (1993) Regimen Penal Tributario Argentino. Bsuenos Aires. Editorial Depalma.

¹⁴ YEDRO D (2004) y la asociación ilícita emigro a la ley penal tributaria. Buenos Aires. Doctrinas Tributarias. Errepar.

Régimen Penal Tributario, o sea todos estos cambios.

También debo decir que se agregó la llamada “habitualidad” lo que genera problemas interpretativos en cuanto a lo espacial y a lo temporal.

En la nueva redacción del artículo 210 del Código Penal que se refiere a la asociación ilícita y que incluye la responsabilidad de las personas jurídicas.¹⁵

Si analizamos las normas los términos que se utilizan son vagos y hasta flexibles lo que contradice el principio de legalidad o reserva que se encuentra en el artículo 18 de la Constitución Nacional.

Es importante también tener cuenta cual es el bien jurídico protegido para de este modo también ver si se vulnera o no el principio de lesividad y el de la última ratio y de este modo controlar que no se vean vulnerados los principios que surgen de la Constitución Nacional.

Esta figura de la asociación ilícita se encuentra en muchas legislaciones como la de Italia, España, Brasil y Chile, toda vez que la misma tiene su origen en el Derecho Romano.

Este delito del artículo 210 tiene una redacción confusa, con mucha vaguedad, no obstante lo cual fue utilizada en otros tiempos con la finalidad de criminalizar y así acallar a la protesta social debido a la gran pobreza que existe en Latinoamérica y que fuera relevada por el informe de la CEPAL.

Pero analizada desde el punto de vista del Derecho Tributario lo que busca es incluir en el delito a aquellos que si bien no son responsables directos en lo que hace al tributo pero brindan colaboración para que el mismo pueda perfeccionarse y consumarse.

Con la finalidad de lograr el cometido al que me refiero en el párrafo que antecede es que se construyeron normas jurídicas poco precisas y susceptibles de interpretaciones diversas que dejan la puerta abierta para utilización de la libre discrecionalidad al punto tal que las diferentes Salas penales tienen posturas hasta

¹⁵ COMBA A. “El lazo social de la corrupción en latinoamerica. Nuevas responsabilidades ciudadanas y exigencia de los liderazgos políticos”

antagónicas respecto a esta cuestión.

Ello sin contar con que la interpretación para que encaje en el tipo no puede nunca ser forzada toda vez que la ley 11683 prohíbe el uso de la analogía en su artículo 1. Esto es así ya que la conducta punible debe ser típica y la prohibición de analogía.

Existen diferentes tipos de conductas dentro de aquellas a las que se refiere el Régimen Penal Tributario.

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta lo expuesto resulta muy difícil llevar adelante poder probar estos delitos ya que los mismos no se encuentran en los Códigos Penales donde se encuentran las normas referidas al Derecho Penal nuclear sino que se encuentra en una ley especial que es la 27430 debido a la especificidad del Derecho Tributario. Esta nueva forma se debe a cambios existentes en la política criminal debido a acontecimientos que impactaron desde la geopolítica.

Se trata de un derecho penal simbólico y es muy difícil lograr los umbrales mínimos de punibilidad debido a la vaguedad e imprecisión de la redacción de las normas a lo cual debemos agregar los inconvenientes de carácter espacial y temporal debido a esa misma redacción.

No obstante lo expuesto es menester también tener en cuenta que pese a las dificultades probatorias debido a la flexibilidad de esta figura se hace menester tener en cuenta los nuevos modos de delincuencia de carácter económico. También debe ponderarse que los estados ejercen su soberanía a través de su potestad de establecer los tributos y diagramar políticas fiscales por medio de la cual se financian políticas públicas.

BIBLIOGRAFIA

ALVAREZ ECHAGUE. Juan Manuel acerca del principio de legalidad donde aborda la cuestión cuantitativa en el marco de la ley 27430. Analiza el precedente jurisprudencial caso Palero y fallo Cristalux.

BAIGUN (1998) "Integración y delitos económicos" Buenos Aires. Editorial Ad Hoc.

BORDEIEU (2007) "El Sentido Practico" Buenos Aires. Siglo veintiuno.

COMBA A. "El lazo social de la corrupción en latinoamerica. Nuevas

responsabilidades ciudadanas y exigencia de los liderazgos políticos”

CORDON EZQUERRO “Manual de Fiscalidad Internacional” y Instituto de Estudios Fiscales. Manuales de la Hacienda Pública 2001. “la lucha contra el fraude y la evasión fiscal” pag. 108 a 119.

COZZO VILLAFANE Patricia Alejandra “Fortalecimiento de las Instituciones de la Democracia” publicada en la Revista Argentina de Derecho Público Nro. 7 dirigida por Dario Ivan Tenaglia y Marcelo Lopez Mesa.

FOUCAULT M. (2006) Seguridad Territorio y Población

Informe de la Universidad de Princeton . M. Risse on global justice de Princeton Press 2012 p 3.

REZZOAGLI L y CHIAPELO G (2017) La evasión Fiscal Organizada: La asociación ilícita tributaria como delito autónomo en la República Argentina. Revista Via Iuris (Nro. 23) pp 1 a 41.

ROSEMBERJ Tulio Revista 204 “ La erosión de las bases imponibles y el desplazamiento de beneficios”

YEDRO D (2004) y la asociación ilícita emigro a la ley penal tributaria. Buenos Aires. Doctrinas Tributarias. Errepar.

VILLEGAS H (1993) Regimen Penal Tributario Argentino. Bsuenos Aires. Editorial Depalma.

ZAFFARONI, ALAGIA Y SLOKAR año 2002. Derecho Penal, Parte General pp. 18 a 22.