

ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION



UNIVERSIDAD NACIONAL DE SALTA

AÑO 2024

ELIAS ARNALDO LOPEZ

**“EL INSTITUTO DE LA REPARACION INTEGRAL Y SU
APLICACIÓN EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS. ANALISIS
DOCTRINARIO Y JURISPRUDENCIAL”**

**Trabajo Final presentado en la Facultad de Ciencias Económicas, Jurídicas
y Sociales para optar al título de Especialista en Tributación**

DIRECTOR: Dr. Sebastián Espeche

Salta, 2024

SUMARIO

RELEVANCIA Y ACTUALIDAD DEL OBJETO DE ESTUDIO

1. Objeto del Trabajo Final. Relevancia y actualidad.....	7
2. Objetivo.....	8
3. Esquema.....	8

PARTE GENERAL

CAPITULO I

1. Derecho Penal Tributario: Noción.....	9
2. Antecedentes Normativos del Derecho Penal Tributario en la Argentina en materia de la extinción de la acción penal.....	10
3. Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario.....	13

CAPITULO II

1. Acción Penal Pública: Concepto.....	17
2. Nacimiento de la Acción Penal.....	17
3. Titularidad de la Acción Penal.....	18

PARTE ESPECIAL

CAPITULO I

1. La extinción de la acción penal: concepto.....	23
2. El artículo 59° del Código Penal Argentino.....	24
3. La reparación integral como modalidad extintiva de la acción penal.....	26

CAPITULO II

1. Análisis del artículo 59° inciso 6° del Código Penal.....	29
1.1. <i>“Por conciliación o reparación...”</i>	29
1.2. <i>“...integral del perjuicio...”</i>	33
1.3 <i>“...de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes...”</i>	35
2. Análisis del artículo 16° del Régimen Penal Tributario.....	39
2.1. Ámbito de aplicación objetivo.....	40
2.2. Aceptación y Cancelación de las obligaciones y sus accesorios.....	41

2.3. Límite temporal.....	42
2.4. Por Única vez.....	42

CAPITULO III

1. Aplicación del instituto de la reparación integral a los delitos tributarios. Aproximaciones.....	43
1.1. Sobre el instituto de Conciliación.....	43
1.2. La extensión de la reparación integral en los delitos tributarios.....	40
2. Postura de la Administración Federal de Ingresos Públicos.....	43
3. Postura de la Cámara Penal Económica y de la Cámara Federal de Casación Penal.....	51
4. Postura de la Doctrina.....	55

CAPITULO IV

Fundamentos sustanciales a favor de la aplicación del instituto de la reparación integral a los delitos tributarios

1. Interpretación de las leyes penales y operatividad del artículo 59°, inciso 6° del Código Penal.....	59
2. El principio de legalidad en materia penal.....	62
3. Principio Pro Homine.....	63
4. El principio de un derecho penal limitado.....	65
5. Un Derecho Penal Tributario represivo, recaudatorio y restaurativo.....	66

PARTE PROCESAL

Fundamentos procesales a favor de la aplicación del instituto de la reparación integral a los delitos tributarios

1. La regulación de la reparación integral del perjuicio en el Código Procesal Penal Federal.....	71
2. Armonía entre el artículo 16 de la ley 27.430 y el artículo 59° inciso 6° del Código Penal.....	73

Conclusiones Finales	77
-----------------------------------	-----------

Bibliografía	83
---------------------------	-----------

RELEVANCIA Y ACTUALIDAD DEL OBJETO DE ESTUDIO

1. Objeto del Trabajo Final. Relevancia y actualidad

I.- El presente Trabajo tiene como objetivo analizar el instituto previsto en el artículo 59° inciso 6 del Código Penal Argentino (en adelante C.P.) y su aplicación a los delitos previstos en la Ley N° 27.430 - Régimen Penal Tributario (en adelante R.P.T.).

Confluyen en ese orden, por un lado, un instituto del derecho penal común y por el otro, la particularidad que –desde la política criminal- justificaría la punición de los delitos tributarios. Ambos institutos, analizados tanto de manera individual como relacionados entre sí, dan lugar a constantes debates teóricos pero de consecuencias eminentemente prácticas y de marcada actualidad.

II.- Desde tal perspectiva, la relevancia teórica de la investigación viene de la mano, por una parte, de la necesidad de delimitar, en general, el instituto de la reparación integral y, en especial, su aplicación en los delitos tributarios.

Por otra, la cuestión reviste importancia desde lo académico, en tanto la reparación integral, establecida en el inciso 6° del artículo 59° del C.P., se sustenta en el nuevo paradigma de justicia restaurativa que propone la búsqueda de soluciones al conflicto subyacente en el suceso delictivo con activa participación de la víctima y del acusado, intentando alcanzar por medio de la reparación del daño, la reconciliación de las partes, el afianzamiento de sus vínculos y el orden comunitario.

III.- Paralelamente, la investigación tiene proyecciones de alta relevancia práctica, ello a la luz de la directiva establecida a los jueces y a los representantes del Ministerio Público por el artículo 22° del Código Procesal Penal Federal (en adelante C.P.P.F.), el cual al consagrar al delito como un conflicto social y su necesidad de gestión, otorga preferencia a las salidas alternativas de resolución de los conflictos, lo que se relaciona con uno de los principios del proceso acusatorio: celeridad (art. 2 C.P.P.F.).

IV.- Por último, a lo expuesto se suma la jurisprudencia de los tribunales penales, con especial énfasis en los criterios expuestos por las distintas Salas de la Cámara Federal de Casación Penal de nuestro país.

2. Objetivo

En tal contexto, la investigación tiene como objetivos:

1. Definir el Derecho Penal Tributario e identificar su consagración legislativa en el Derecho Argentino, y caracterizar el instituto de la acción penal que nace de los delitos previstos en el R.P.T.
2. Analizar y comparar los artículos 59° inciso 6 del C.P., y 16° del R.P.T.
3. Establecer los fundamentos constitucionales de la aplicación del artículo 59° inciso 6 del C.P., a los delitos previstos en el R.P.T.
4. Analizar a la luz de las disposiciones del reciente C.P.P.F. el instituto previsto artículo 59° inciso 6 del C.P.

3. Esquema

El presente trabajo se encuentra dividido en tres partes: una Parte General, dedicada a las nociones básicas del Derecho Penal Tributario y a la caracterización del instituto de la acción penal; una Parte Especial, referida específicamente al instituto de reparación integral previsto en el C.P., y al actual artículo 16° del R.P.T.; y una tercera, Parte Procesal, con énfasis en la aplicación práctica del instituto de análisis a la luz de las disposiciones del C.P.P.F.

PARTE GENERAL

CAPITULO I

1. Derecho Penal Tributario: Noción

Analizar el instituto de la reparación integral como medio de extinción de la acción penal implica, cuanto menos, realizar algunas aproximaciones referidas al Derecho Penal Tributario, ámbito en el cual se discute su aplicación.

Señala el Dr. Damarco que el Derecho Penal Tributario se erige como el conjunto de normas jurídicas que describen los ilícitos fiscales y sus correspondientes sanciones y que tutelan, fundamentalmente, la Hacienda Pública, entendida como la actividad financiera del Estado, comprensiva del fluj de recursos y gastos que el estado necesita para desarrollar sus funciones y lograr el cumplimiento de sus fines fiscales y extrafiscales¹.

Adhiero a la postura de que el análisis del derecho penal tributario debe efectuarse a partir de los principios que emergen de la Constitución Nacional y de los Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos; principios, que serán el basamento para alcanzar los objetivos de la presente investigación.

En efecto, en un Estado Constitucional de Derecho la necesidad de perseguir un delito y castigar a su autor, solo puede satisfacerse de conformidad a los límites constitucionales establecidos al poder punitivo del Estado, pues como tiene dicho nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante CSJN): *“...la idea de justicia impone que el derecho de la sociedad de defenderse contra el delito sea conjugado con el del individuo sometido a proceso, en forma que ninguno de ellos sea sacrificado en aras del otro”* (Fallos 317:1985) y aclara que: *“...el loable objetivo de afianzar la justicia, no autoriza a avasallar las garantías que la misma constitución asegura a los habitantes de la Nación”* (Fallos 316:365;303:1938); reconociendo que: *“...la dignidad de la persona humana es un valor supremo de nuestro orden constitucional y, en consonancia con ello, el principio republicano de gobierno impide que el Estado persiga delitos*

¹ Damarco, Jorge Hector, *“Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario (Una breve consideración de la cuestión en el contexto actual del derecho penal del intervencionismo estatal)”*, en Carolina Robiglio (directora), *Institutos de Derecho Penal Tributaria*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017, pag. 52-53.

valiéndose de medios inmorales” (Fallos “Baldivieso, Cesar Alejandro” del 20/04/2010).

En ese orden, la aplicación del artículo 59° inciso 6 del C.P., a los delitos previstos en el R.P.T., debe ser analizada a la luz de los principios que emergen de la Constitución Nacional.

2. Antecedentes Normativos del Derecho Penal Tributario en la Argentina en materia de la extinción de la acción penal

A través del tiempo el Estado ha dictado diversas leyes que establecían amenazas de sanciones pecuniarias y penas privativas de libertad ante el no cumplimiento, en tiempo y forma, de las obligaciones tributarias.

En tal sentido, mediante la Ley 23.771 del año 1.990 se establece—con características de sistematicidad- el primer Régimen Penal Tributario de nuestro país, consagrado por una ley especial, separada del Código Penal y coexistente con el sistema de infracciones legislado en la Ley N° 11.683².

En lo que aquí nos interesa, dicha ley consagraba en su artículo 14° una *“oferta de impunidad por única vez”* o *“fuga del proceso”* al supeditar la extinción de la acción penal a los siguientes requisitos: a) previsibilidad de una condena de ejecución condicional; b) conferir vista al fiscal, querellante y/o damnificado; c) efectivización del cumplimiento de obligaciones fiscales o previsionales.

Posteriormente, con la sanción de la Ley 24.769 el 15/01/1.997, entre otras modificaciones, se establece por su artículo 16° nuevos requisitos para acceder a la extinción de la acción penal, a saber: a) que se trata de los delitos de evasión tributaria simple y evasión previsional simple; b) la aceptación de la liquidación o la determinación realizada por la Administración; c) regularización y pago en forma incondicional y total; d) que la petición debe realizarse antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio; e) y solo procede por única vez por cada persona física o de existencia ideal.

² La Ley N° 3.764 del año 1.899, referida a la percepción y fiscalización de impuestos internos, no protegía bienes jurídicos vinculados con la materia tributaria, sino la salud pública frente a la destilación y elaboración clandestina de alcoholes. Asimismo, la Ley N° 20.658 de 1.974 conocida como “Ley de Represión Penal” que tipificaba la evasión de tributos con pena de prisión, no llegó a tener aplicación práctica, en tanto adoptada un sistema de prejudicialidad tributaria o administrativa por el cual quedaba suspendido el dictado de la sentencia penal hasta tanto estuviera firme la determinación de oficio de la deuda, pero que negaba a la vez cualquier efecto a esta resolución en sede penal, siendo posteriormente derogada por la Ley N° 21.344 de 1.976.

Asimismo, la sanción de la Ley N° 26.735 el 28/12/2011, modificó el artículo 16° y estableció que: *“El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él”*; lo que implicó enaltecer la espontaneidad como fundamento de la renuncia al ejercicio del *ius puniendi* del Estado.

En ese orden, ha resaltado la jurisprudencia³ que: *“Por el dictado de la ley N° 26.735 se introdujeron importantes modificaciones al régimen penal tributario vigente hasta entonces, entre las que se destaca la introducida al artículo 16 de la ley N° 24.769, por el cual se sustituyó la posibilidad de extinguir por pago la acción penal con relación a algunos de los delitos previstos por aquel régimen, incorporándose en su lugar, como excusa absolutoria, la regularización espontánea de las obligaciones evadidas. Esta modificación consistió en la introducción de una excusa absolutoria post delictual y se estableció que, para que la misma pueda tener operatividad, es necesario que el sujeto obligado regularice “espontáneamente” su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas. Que, una conducta es espontánea cuando la voluntariedad de la ejecución de la misma encuentra motivación en el impulso propio de quien la ejecuta... y, por el mismo artículo 16 de la ley N° 24.769 (texto según la ley N° 26.735) indicó que habrá actuar espontáneo del sujeto obligado “...siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada...Que, consecuentemente, y si bien con relación a esta cuestión no resultó precisa la previsión legal, corresponde concluir que el sujeto obligado no actúa espontáneamente cuando se acredita que, con anterioridad a regularizar su situación, estuvo en conocimiento del inicio de una inspección, de la formulación de alguna observación por parte del organismo fiscalizador, de la radicación de una denuncia que se vincule directa o indirectamente con el mismo, o de un acto equiparable a éstos en sus efectos. Esto es así pues el*

³ CPE, Sala A, Cámara Penal Económica, Sala A in re “Incidente por art. 16 de la Ley Penal Tributaria de F. L.S.A. F. S. F. H. A. en autos “F. L.S.A. sobre Infracción Ley 24.769”, del 03/12/2021.

mero acaecimiento de alguno de los hechos contemplados legalmente no sería indicativo inequívocamente de una falta de espontaneidad en el actuar del sujeto obligado, de no acreditarse su debida notificación”.

Y en igual sentido, ha dicho⁴: *“Que, con relación a los hechos analizados surge que la Administración Federal de Ingresos Públicos notificó a la contribuyente E. S.A. por el procedimiento establecido por la R.G. A.F.I.P. N° 1995/2006 (comunicación informática de actos administrativos), para que se procediera a depositar las sumas retenidas en concepto de Impuesto a las Ganancias por los períodos denunciados, conforme surge de las constancias que obran a fs. 14/70 del presente expediente. Compulsado el texto de las intimaciones cursadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos a la contribuyente, se observa que aquéllas se limitan a hacer saber que ha operado el vencimiento del plazo para ingresar los importes retenidos en concepto del impuesto en trato, de acuerdo con las declaraciones juradas presentadas por E. S.A., circunstancia que no agrega información particular a los datos que son de público y de particular conocimiento pues emergen de las disposiciones de alcance general que se encuentran publicadas -como es la fecha de vencimiento para ingresar los pagos- y de los datos que la propia contribuyente consignó en las declaraciones juradas confeccionadas y presentadas por aquélla. En consecuencia, se advierte que las notificaciones aludidas son producto del mero cruce de datos efectuados por el sistema de la A.F.I.P., en virtud de lo cual no podría considerarse un acto dictado por aquella Administración que pueda ser entendido como una observación de parte de aquel organismo, y menos aún implican el inicio de una inspección o la formulación de una denuncia”.*

Finalmente, el 29/12/2017 se sanciona la ley 27.430 cuyo Título IX denominado "Régimen Penal Tributario" contiene la nueva ley penal en materia tributaria y previsional, y en lo que aquí interesa, retorna a la figura conocida como "fuga del proceso penal por pago (ahora cancelación)" y la consiguiente eliminación de la exención de responsabilidad penal por "regularización espontánea".

⁴ CPE, Sala A, Cámara Penal Económica, Sala A in re “Incidente por art. 16 de la Ley Penal Tributaria de E. S.A. en autos “E. S.A. y otros sobre Infracción Ley 24.769”, del 01/03/2021.

Como puede observarse, todos los regímenes penales tributarios mencionados han contemplado, por razones de política criminal, institutos que alteran o modifican la punibilidad, y por ende, la pena; teniendo en consideración que la obligación tributaria y los deberes que coadyuvan a su realización son cuestiones esenciales en el delito tributario, pero a la vez forman parte del derecho tributario sustantivo y del derecho administrativo.

Como señala Ruetti y Diez⁵, la regularización por parte de los sujetos pasivos de la obligación fiscal trasgredida constituye un interés natural de la Administración: que se recauden los tributos y contribuciones previsionales debidas, aun tardíamente. En el campo penal esa inicial transgresión de la obligación fiscal mantiene su carácter infraccional o delictual pese a que esta fue reparada por el contribuyente mediante los actos de regularización correspondientes, por lo que requiere de una decisión legislativa que refleje la falta de necesidad de sanción cuando se dan estas circunstancias.

En tal sentido, cuando la regularización de la obligación tributaria va acompañada de una exención de la pena, es claro que se encuentra en juego una cuestión de política criminal, por un lado; y por el otro, de política fiscal; debiéndose analizar si la “fuga del proceso penal por pago” prevista en el artículo 16° del R.P.T. excluye al artículo 59° inciso 6 del CP o si existe la posibilidad de una coexistencia armónica de ambos institutos.

3. Los bienes jurídicos protegidos por el Derecho Penal Tributario

Definido el Derecho Penal Tributario y las distintas leyes penales tributarias sancionadas en nuestro país, corresponde preguntarse ¿Qué protege el Derecho Penal Tributario?, lo que conlleva al análisis de los bienes jurídicos.

La expresión bienes jurídicamente protegidos comprende todo interés del hombre que necesita protección penal y que a su vez se encuentra relacionado con el principio de intervención mínima del Derecho Penal, sobre el cual volveremos más adelante.

⁵ German J. Ruetti – Fernando J. Diez, “La extinción de la acción penal por pago y demás institutos de exención de responsabilidad penal por regularización”, en Esteban J. Urresti y Fabiana L. Comes (directora), *El Delito Fiscal*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2011, pag. 251.

Así, a la pregunta ¿Cuándo ha de reputarse necesaria la intervención del Derecho Penal?, cabe la respuesta: cuando lo exige la protección de los bienes jurídicos; siendo un criterio válido para limitar el *ius puniendi* del Estado.

Por ello, si el Derecho Penal tiene que posibilitar la vida en comunidad garantizando el funcionamiento y la evolución del sistema social, ello implica – como lógica consecuencia- que el concepto de bien jurídico tiene que ir necesariamente referido a la realidad social y las normas jurídicas reconocen su existencia en la sociedad, en cuyo seno nacen y se desarrollan como intereses relevantes para la vida social.

En tal sentido, tiene dicho la CSJN que la percepción de las rentas del Tesoro -en el tiempo y modo dispuesto legalmente- es condición indispensable para el regular funcionamiento del Estado (Fallos: 235:787; 312:1010) y que uno de los peores males que soporta el país es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene tanto de la evasión como de la demora excesiva e injustificada en el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas (Fallos: 313: 1420).

Fíjese que, como se expuso anteriormente, el Derecho Penal Tributario tutela la Hacienda Pública, entendida como la actividad financiera del Estado, comprensiva del flujo de recursos y gastos que el estado necesita para desarrollar sus funciones y lograr el cumplimiento de sus fines fiscales y extrafiscales. Dicha tutela se materializó en dos grandes ordenamientos normativos: Ley N° 11.683 y Ley N° 27.430.

En sentido, y siguiendo al Dr. Damarco⁶, la Ley N° 11.683 tutela los siguientes bienes jurídicos: la administración tributaria, la Hacienda Pública (comprensiva de la renta fiscal y los gastos públicos), el mercado y las rentas de la seguridad social nacionales.

La misma protección consagra la Ley N° 27.430. En efecto, el régimen penal tributario instaurado por la mencionada norma protege la hacienda pública nacional, provincial y de la CABA y las rentas de la seguridad social nacional, provincial y de la CABA.

⁶ Damarco, Jorge Héctor, “Los bienes jurídicos protegidos por las leyes 11.683 y 24.730”, Revista Impuestos – Práctica Profesional, N°2019-LIV, pag. 11.

La importancia del tema excede lo meramente teórico, por cuanto diferentes pronunciamientos judiciales han realizado argumentaciones que teniendo en cuenta el bien jurídico penalmente protegido por el régimen penal tributario optaron por convalidar o rechazar la aplicación del instituto de la reparación integral.

En tal sentido, el Tribunal Penal Económico N°3⁷ ha expresado: “...el presente caso se trata de un proceso por infracción al art. 9 de la ley 24.769 y 7 de la ley 27.430 cuyo bien jurídico consiste en un interés macroeconómico y social, la Hacienda Pública. Por ello, la reparación integral del perjuicio, como causal de extinción de la acción penal, debe ser lo más amplia posible en relación a la víctima, atento la característica que exige la norma: que la reparación resulte “integral”. Ello, en el entendimiento de que la reparación del daño causado al bien jurídico protegido en las presentes actuaciones resulta una demanda concreta de toda la sociedad”.

Por su parte, el Dr. Lozada⁸ manifestó: “...si bien la causal de extinción por reparación integral del perjuicio resulta clara en su aplicación a conductas cuyos bienes jurídicos sean vgr, el patrimonio, la cuestión debe poseer una respuesta adicional cuando se trate de bienes jurídicos que afectan, en forma individual o conjunta, al Estado en general. En el caso, no se trata de delitos patrimoniales stricto sensu sino de un delito, como la evasión fiscal, que posee un bien jurídico diferente: la hacienda pública”.

El juez Carbajo⁹ señala: “La mera invocación de la existencia de bienes jurídicos supra individuales no permite de modo alguno colegir que en todos los casos pueda excluirse la aplicación de una salida alternativa del proceso, máxime si, tal como se verifica en autos, no se han esbozado razones pormenorizadas que, atendiendo a las particulares circunstancias de la causa, denoten una particular lesividad en el comportamiento investigado que superen aquella naturalmente ínsita en el tipo penal bajo examen”.

⁷ TOPE, N°3, Tribunal Oral Penal Económico, N° 3 in re “ANCERS S.A. - VÁZQUEZ, ÁNGEL s/Ley 24769 – (Incidente de Suspensión”, del 11/02/2022.

⁸ TOPE, N°2, Tribunal Oral Penal Económico, N° 2 in re “Incidente de Falta de Acción –art. 59 inc. 6 del CP-” correspondiente a la causa CPE 1551/2017/TO1/5 caratulada MARÍTIMA MARUBA S.A y otro s/ inf. ley 24.769 y ley 27.430”, del 19/08/2020.

⁹ CFCP, Sala 4, Cámara Federal de Casación Penal, Sala 4 in re “Bianchetti, Emilio Walter”, del 30/03/2022.

Por último, el juez Hornos¹⁰ expresa: “...frente a la particularidad del delito objeto de la presente investigación, cabría preguntarse si la acción penal a su respecto podría llegar a ser susceptible de reparación integral teniendo en miras el bien jurídico que la norma penal tributaria intenta proteger; o al menos una de sus fases ... no puede dejar de ponderarse que la apropiación indebida de recursos de la seguridad social resulta ser una conducta delictiva cuya omisión produce perjuicios que se extienden más allá del menoscabo patrimonial al Estado (de su correcta y regular percepción de los recursos de la seguridad social). En efecto, la figura bajo examen (al igual que la retención indebida de tributos) ha merecido su comparación con la defraudación en la gestión de intereses ajenos. En tal sentido, estos intereses ajenos confiados al agente de retención tienen como destino las arcas públicas y su oportuno ingreso -en tiempo y forma- es determinante en el dinámico sistema que implica el sostenimiento del Sistema de la Seguridad Social, tendiente a garantizar derechos básicos de la sociedad, reconocidos constitucionalmente. Por ello, no puede perderse de vista la trascendental incidencia del régimen penal tributario, no sólo en la actividad económica que lleva adelante el Estado, sino también en el desarrollo de sus objetivos políticos, económicos y sociales; es decir, como sistema de recaudación de ingresos para solventar el Régimen de la Seguridad Social en su labor de garante de los derechos básicos de los individuos que conforman la República. Frente a este escenario descrito, no resulta irrazonable sostener la relevancia que el legislador le ha otorgado al tipo penal bajo estudio, y de allí su exclusión de la aplicación de la causal extintiva de la acción penal en cuestión, teniendo en miras el vital cumplimiento de las funciones de un Estado democrático, que trascienden el mero carácter patrimonial individual, ante la afectación de bienes jurídicos de la sociedad en su conjunto”.

¹⁰ CFCP, Sala 4, Cámara Federal de Casación Penal, Sala 4 in re “Ferreyra, Héctor Daniel”, del 08/05/2023.

CAPITULO II

1. Acción Penal Pública: Concepto

El artículo 59° inciso 6, que regula la reparación integral del perjuicio como causal de extinción de la acción penal, se ubica dentro del Título X “Extinción de Acciones y Penas” del C.P., por ello en este capítulo se analizarán breves nociones en relación a la acción penal que nace en virtud de los delitos previstos en el R.P.T.

Téngase presente, que la función primordial del Derecho Penal consiste en garantizar a los ciudadanos una existencia pacífica, libre y socialmente segura y, en consecuencia, interviene frente a la comisión de conductas reprobadas por el ordenamiento jurídico.

Sin perjuicio de ello, y como bien señala Nuñez¹¹ el derecho penal no le toca al delincuente ni un pelo, siendo el Derecho Procesal Penal el primer y necesario complemento para su aplicación, y definido como aquella disciplina jurídica reguladora de la efectiva realización del derecho penal y que establece los principios que gobiernan esa realización y determina los órganos, la actividad y el procedimiento para actuar la ley penal sustantiva.

Es entonces, cuando la acción penal tiene su real connotación: como una facultad de provocar la reacción del Estado mediante la actuación de los órganos que lo representan, para investigar, perseguir, juzgar, y en su caso condenar al sujeto partícipe en la comisión de un delito y restablecer el orden jurídico que hubiere sido alterado.

2. Nacimiento de la acción penal

De conformidad a lo establecido anteriormente, acaecido un hecho externo, que en principio tenga los perfiles y contornos de un delito, el Ministerio Público Fiscal es el órgano encargado de provocar de oficio la actividad jurisdiccional, es decir, dar curso a la acción penal.

En efecto, la acción penal nace con la comisión de un delito y es pública en todos los casos. Es decir, solo el Estado es competente para realizar la justicia

¹¹ Ricardo C. Nuñez, *Manual de Derecho Penal – Parte General*, Marcos Lerner, Córdoba, 1999, pag. 18.

en materia delictual; investigando los delitos de acción pública, sobreseyendo, condenando o absolviendo.

Así lo señala el artículo 25° del C.P.P.F., al disponer: *“La acción pública es ejercida por el Ministerio Público Fiscal, sin perjuicio de las facultades que este Código le confiere a la víctima. El Ministerio Público Fiscal debe iniciarla de oficio, siempre que no dependa de instancia privada. Su ejercicio no podrá suspenderse, interrumpirse ni hacerse cesar, excepto en los casos expresamente previstos por la ley”* y artículo 90° que reza: *“El Ministerio Público Fiscal tiene a su cargo la investigación de los delitos y la promoción de la acción penal pública contra los autores y partícipes”*.

En ese orden, por el artículo 248° del C.P.P.F. recibida una denuncia (art. 263 y ss), querrela (art. 241 y ss), actuaciones de prevención (art. 243 y ss) o promovida una investigación preliminar de oficio (art. 246 y ss), respecto de un hecho que revistiera el carácter de delito (art. 235), el representante del Ministerio Público Fiscal formará un legajo de investigación, en el que deberá constar una sucinta descripción de los hechos, situándolos en tiempo y lugar, y deberá adoptar o proponer en el plazo de quince (15) días algunas de las siguientes decisiones: a. La desestimación de la instancia por inexistencia de delito (art. 249); b. El archivo (art. 250); c. La aplicación de un criterio de oportunidad o disponibilidad (art. 251); d. Iniciar la investigación previa a la formalización (art. 253); e. Formalización de la investigación (art. 254 y ss); f. La aplicación de alguno de los procedimientos especiales previstos en este Código (Proceso de Acción Privada, Procedimiento Abreviado, Procedimiento en Flagrancia, Procedimientos Complejos, Proceso Penal Juvenil, Procesos contra Personas Jurídicas).

3. Titularidad de la acción penal

Si la función primordial del Derecho Penal consiste en garantizar a los ciudadanos una existencia pacífica, libre y socialmente segura; ello implica, que la materia penal, es pública y estatal por naturaleza, razón y lógica.

Como señala el Dr. José Viola¹², es precisamente el Ministerio Público Fiscal (Art. 25° C.P.P.F, art. 3° de la 27.148 y art. 120° de la Constitución Nacional) el órgano elegido como titular exclusivo del ejercicio de la acción jurídico-penal pública y quien debe velar por la actuación de la ley penal en los casos en que resulte vulnerada.

Fíjese que conforme el C.P., las acciones penales se clasifican de acuerdo con el titular de su ejercicio en: a) públicas, en las que el titular es el Ministerio Público (arts. 71 y 72, Cód. Penal) y, b) privadas, cuando el titular es el ofendido por el delito (art. 73, Cód. Penal). Por su parte, las acciones públicas se dividen de acuerdo a la forma de su promoción en: promovibles de oficio y de instancia privada. La regla es que todas las acciones son promovibles de oficio, esto es que, salvo lo atinente al principio de oportunidad y las excepciones específicas de la ley, el Ministerio Público debe accionar ante la sola noticia de que se habría cometido un delito (art. 71, Cód. Penal).

Ahora bien, los delitos contemplados en el R.P.T., son delitos de acción pública¹³. En efecto, la acción para la persecución de los delitos tributarios y previsionales es pública, por lo que se rige de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 71° del C.P., y artículos 25° y 30° del C.P.P.F.

De ese modo, ya sea mediante una denuncia, querrela, actuación de prevención o promoción de una investigación preliminar de oficio, el representante del Ministerio Público Fiscal puede formalizar la investigación preparatoria, sin perjuicio de las reglas de disponibilidad de la acción penal.

Y es que con la reforma al artículo 71° del C.P. y lo establecido en el artículo 30° del C.P.P.F., el principio de legalidad procesal referido a la persecución penal publica obligatorio de los delitos de acción pública (entre los que se encuentra el R.P.T.) encuentra una excepción en el principio de oportunidad, que implica la facultad que le asiste al titular de la acción penal para disponer de su ejercicio, bajo determinadas condiciones, y con independencia de que se haya

¹² Viola José, *Derecho Procesal Penal Tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2009, pag. 139.

¹³ Rodríguez Oliva, María Lujan, "La Denuncia Penal Tributaria", en Juan Manuel Álvarez Echague – José María Sferco (directores), *Derecho Penal Tributario. Análisis Integral y Sistemático. Derechos y Garantías Fundamentales.*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2019, pag. 822.

acreditado la existencia de un hecho punible contra un autor determinado, por motivos de utilidad social o razones políticos-criminales.

En ese orden, el artículo 30° C.P.P.F., prevé (a diferencia del C.P.P.N.) las causales de disponibilidad de la acción penal, entre las que se encuentran: a. Criterios de oportunidad; b. Conversión de la acción; c. Conciliación; d. Suspensión del proceso a prueba; y al que cabe agregar – a nuestro criterio- el instituto de la reparación integral del perjuicio en virtud de una interpretación armónica del artículo 269° inciso g) que reza: *“El sobreseimiento procede si: ... g. Se ha aplicado un criterio de oportunidad, conciliación, reparación o suspensión del proceso a prueba, y se han cumplido las condiciones previstas en el Código Penal y en este Código”*.

Por último, lo manifestado en torno a la titularidad de la acción penal que nace en virtud de los delitos previstos en el R.P.T., en nada se ve modificado por el artículo 19° del R.P.T., que establece la facultad de no denunciar por parte del Fisco, siguiendo el procedimiento establecido por la Disposición N° 192/2018 (AFIP).

Ello por cuanto, la esencia del artículo 19° radica en una cuestión de realidad practica: la investigación de los delitos tributarios tiene un alto grado de dificultad en atención a la complejidad técnica de los tributos objeto de evasión, siendo las agencias tributarias –en el ejercicio de sus facultades- quienes detectan y anuncian tales delitos, pero ello no puede llevarnos a concluir que se ha otorgado a la AFIP un poder de disposición sobre una acción penal pública.

Al comentar el artículo 19° de la Ley 24.769, Juan Pablo Fridenberg¹⁴ expresa: *“Si bien la finalidad original del legislador a la hora de sancionar el vigente Art. 19 de la Ley 24.769 fue loable, con norte en evitar la formulación automática de denuncias por parte de la Administración Tributaria, el texto de la norma no fue el más feliz, dando lugar a situaciones equívocas que debieron ser puestas en su justo cauce, sea por parte de la doctrina, la jurisprudencia, como por normativa administrativa interna dictada en armonía con los lineamientos de la Procuración del Tesoro de la Nación”*.

¹⁴ Fridenberg, Juan P., *“Sobre la formulación de denuncias penales. Hacia una adecuada hermenéutica del art. 19 de la ley 24.769”*, Revista Práctica Profesional, N° 72/2008, pag. 40.

Y es que más allá de pretender justificar la facultad de no denunciar por parte de AFIP en el Principio de Oportunidad, resultaría necesario poner en conocimiento del Ministerio Público Fiscal la decisión de no denunciar a los fines de evitar que el ejercicio de una competencia –reglada o discrecional- devenga en arbitraria.

Asimismo, en nada modifica el criterio expuesto lo establecido en el artículo 23° del R.P.T., que permite al organismo recaudador asumir la función de querellante particular, en tanto de conformidad con el C.P.P.F., al tratarse de un delito de acción pública, AFIP asume el rol de querellante autónomo pudiendo provocar la persecución penal o intervenir en la ya iniciada por el representante del Ministerio Público Fiscal (artículo 87°), pero de ninguna manera lo convierte en titular de la acción penal, sino que lo dota de las facultades/derechos de ofrecer y producir prueba (art. 83°, inciso “d” y 135° inciso “b”), solicitar medidas de coerción (artículo 210°), formar su propio Legajo de Investigación (artículo 230°), oponerse al sobreseimiento y formular acusación (artículo 270° inciso “b”) lo que se resolverá en audiencia ante el Juez (artículo 272°), adherirse a la acusación (artículo 276° inciso “a”) o presentar una acusación autónoma (artículo 276° inciso “b”).

PARTE ESPECIAL

CAPITULO I

1. La extinción de la acción penal: Concepto

En el Derecho Penal Argentino la ubicación sistemática de la punibilidad ofrece diferentes enfoques acerca de si se encuentra situada dentro de la teoría del delito o integra la teoría de las consecuencias del delito.

El maestro Nuñez¹⁵, a quien se sigue en este Capítulo, afirma que desde la perspectiva de los presupuestos de la pena, a la ley penal no le interesa el delito en sí, sino el delito punible, por tanto, la punibilidad es incluida en el concepto de delito.

En cambio, quienes sitúan a la punibilidad en el ámbito de las consecuencias penales, asumen que esta no es una consecuencia indefectible de la concurrencia de los elementos del delito, porque la imposición de una pena se encuentra sujeta a un conjunto de condiciones diferentes que se vinculan con la responsabilidad punitiva, la necesidad de pena o con la exclusión de ella por razones político-criminales. En esa línea, la doctrina nacional¹⁶ sostiene que la punibilidad forma parte de la teoría de la responsabilidad punitiva, como el conjunto de condiciones que sólo parcialmente pertenecen al derecho penal, puesto que buena parte de ellas corresponden al derecho procesal penal.

Nuñez señala que el castigo de un hecho típico, antijurídico y culpable se encuentra supeditado a dos condiciones: a) que subsista una acción penal para perseguir al autor y b) que no concurra a favor del autor una excusa absolutoria.

La primera de las condiciones mencionadas tiene su razón de ser en que la acción penal no obra indefinidamente, sino que existen determinadas causales que producen su extinción, y así, excluyen la punibilidad. Las segundas, hacen referencias a circunstancias que sin afectar la tipicidad, la antijuridicidad o la culpabilidad, y en atención a razones de política criminal, exime de pena al autor de determinados delitos.

¹⁵ Ricardo C. Nuñez, *Manual de Derecho Penal – Parte General*, op. cit., pag. 110.

¹⁶ Zaffaroni, Eugenio - Slokar, Alejandro - Alagia, Alejandro, *Manual de derecho penal. Parte general*, Ediar, Buenos Aires, 2007, ps. 683-684.

Por su parte, las causas de extinción de la acción penal, son circunstancias que acaecidas en la realidad impiden el ejercicio de la acción penal, reduciendo las posibilidades de hacer efectiva la pretensión punitiva estatal, tanto sobre la acción en curso dentro del proceso, como sobre aquella que, habiendo nacido a raíz del hecho delictivo, no ha sido ejercitada aún ante el organismo jurisdiccional correspondiente.

Nuestro C.P., regula las causales de extinción de la acción penal en el Libro Primero, Título X, artículo 59, el cual analizaremos de conformidad con la temática propuesta.

2. El artículo 59° del Código Penal Argentino

Originalmente, la normativa penal argentina preveía solo cuatro (4) causales de extinción de la acción penal, a saber: 1) Por la muerte del imputado; 2) Por la amnistía; 3) Por la prescripción; 4) Por la renuncia del agraviado, respecto de los delitos de acción privada.

Con la sanción de la Ley N° 27.147 en fecha 18/06/2015, el artículo 59° del C.P., quedó redactado de la siguiente manera: *“La acción penal se extinguirá: 1) Por la muerte del imputado; 2) Por la amnistía; 3) Por la prescripción; 4) Por la renuncia del agraviado, respecto de los delitos de acción privada; 5) Por aplicación de un criterio de oportunidad, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes; 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes; 7) Por el cumplimiento de las condiciones establecidas para la suspensión del proceso a prueba, de conformidad con lo previsto en este Código y las leyes procesales correspondientes”*.

Cabe señalar que la reforma al artículo 59° del C.P., formó parte de una serie de medidas que habrían llevado a convalidar la tesis conforme a la cual las cuestiones vinculadas a la oportunidad en el ejercicio de la acción penal se deben regular localmente.

Lo antes mencionado surge de los antecedentes parlamentarios, en donde el miembro informante (senador nacional Rodolfo Julio Urtubey) indicó¹⁷: *"En cuanto al concepto de extinción de la acción, seré breve. Hay una discusión de toda la vida respecto de si la acción penal es una cuestión de fondo o de forma. Depende cómo uno se pronuncie sobre el tema, si es de fondo tiene que estar en el Código Penal y si tiene que estar en el Código Penal debe estar hecho por nosotros. Si es de forma o procesal, es atribución no delegada de las provincias argentinas y es atribución de los propios códigos procesales de cada provincia establecer el régimen de la acción. Esta discusión que es teórica, las provincias argentinas un poco frente a la inacción del orden federal, en cuanto a modernizar su propio reglamento procesal, fueron avanzando, disponiendo de la acción, posibilitando la disposición de la acción; y no solamente en los casos clásicos, como la extinción o muerte del imputado o prescripción, sino también en los casos de disponibilidad de la acción, como principio de oportunidad, conciliación y reparación económica. Las provincias argentinas hacen sus códigos y empezaron a admitir que los fiscales podían dejar de lado la acción cuando se producían situaciones de reparación, conciliación o el caso de principio de oportunidad. ¿Qué hicimos nosotros? Para zanjar esta discusión y convertirla en una cuestión casi de gabinete dijimos: Pongamos en el Código Penal esta posibilidad de extinción de la acción, para que quede claramente en el Código Penal sancionado para todo el país, como código de fondo, que esa posibilidad de disponer de la acción exista. Por supuesto que en las condiciones que cada ordenamiento procesal penal ... lo disponga..." (el subrayado me pertenece).*

No obstante que el presente trabajo se centra en el análisis del artículo 59° inciso 6 del C.P., y su aplicación a los delitos previstos en el RPT, corresponde realizar –de manera previa– dos apreciaciones en relación a la reforma legislativa.

Primero, el nuevo texto legal nos enfrenta a que la punibilidad en determinados casos es cancelada sin condicionamientos a la ley procesal (muerte, amnistía, prescripción, renuncia), mientras que, en otros, sí se remite a lo que establezca la ley procesal. Ello, permitiría hablar de la existencia de

¹⁷ Cámara de Senadores de la Nación, Período 133°, 4ª reunión, 3ª sesión ordinaria, 27 de mayo de 2015, versión taquigráfica, p. 103, exposición del Senador Urtubey

cláusulas penal-penales (art. 59, incs. 1 a 4) y otras que son penal-procesales (mismo artículo, incs. 5 a 7).

Segundo, la reforma legislativa debe ser compatibilizada – a nivel nacional- con el nuevo C.P.P.F., que responde a un nuevo paradigma de justicia restaurativa, receptando los mecanismos alternativos de resolución de conflictos (Marc), devolviendo a las partes, y en especial, a la víctima, la resolución de sus controversias, lo que claramente surge del art. 22 del C.P.P.F.

En efecto, la justicia restaurativa propone diversas formas de responder al comportamiento ilegal, a los fines de afianzar la justicia desde la promoción de la seguridad, orden y control social, siendo el artículo 59°, inciso 6 del C.P., una de sus manifestaciones.

3. La reparación integral como modalidad extintiva de la acción penal

El artículo 59° del C.P., señala: *“La acción penal se extinguirá: ...6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes...”*.

Este nuevo inciso agregado al artículo 59° del C.P., se ubica dentro de la moderna tendencia a la implementación de mecanismos que permitan a la víctima lograr la reparación del daño en el proceso penal como medio de alcanzar la pacificación social, lo que resulta congruente –como se dijo previamente- con la concepción del delito como un conflicto y no como mera desobediencia o infracción normativa que defrauda la expectativa estatal.

En tal sentido, señala Riquert¹⁸: *“...no puede soslayarse que al menos durante las últimas tres décadas se viene discutiendo intensamente en la doctrina si es posible convertir a la reparación del daño en una suerte de “tercera vía” del derecho penal, una modalidad más del género “sanción”, junto a las penas y las medidas de seguridad...En síntesis, para esta concepción la reparación del daño no es una cuestión puramente del derecho civil, sino que realiza un aporte esencial también para el logro de los fines de la pena, poseyendo un efecto resocializador al obligar al autor a enfrentarse a las consecuencias de su hecho y a conocer los intereses legítimos de la víctima,*

¹⁸ Marcelo Alfredo Riquert (Director), *Código Penal De La Nación - Comentado y Anotado – 3 Tomos*. Erreius, 2022 en <https://ebooks.errepar.com/reader/codigo-penal-de-la-nacion-comentado-y-annotado-3-tomos?location=458>

fomentándole el reconocimiento de las normas al vivenciarlas como algo necesario y justo y, finalmente, puede viabilizar la reconciliación entre las partes en conflicto facilitando la reincorporación social del que cometió el hecho punible, constituyendo un aporte significativo a la recuperación de la paz jurídica”.

En efecto, y compartiendo lo antes transcrito, considero que la reparación integral -como modalidad extintiva de la acción penal- se inserta dentro de las herramientas de la llamada “tercera vía” del derecho penal o “*justicia restaurativa*” o “*proceso compositivo*”, en la que se busca la solución del conflicto como alternativa a la pena.

Y es que el Derecho Penal, el proceso penal y consecuentemente, la pena, representan la última ratio del orden jurídico, debiéndose recurrir a otras vías de solución del conflicto.

Como lo tiene dicho el Dr. Carbajo¹⁹: *“Vale evocar que el principio de última ratio es un principio organizador de todo el proceso penal. El proceso penal no se utiliza sólo para generar las condiciones de certeza de seguridad jurídica para que se descubra la verdad en el proceso y se aplique una sentencia lo menos arbitraria posible. No es ésa la única función del proceso penal sino lo es también evitar la violencia en tanto sea evitable y minimizarla en tanto sea minimizable. El principio de ultima ratio se convierte en un principio rector de todas las actuaciones procesales, cuyo carácter es preeminentemente reductor de la violencia y cuya función es empujar el caso, en tanto sea posible -y esto nunca en una consideración abstracta o ex ante- hacia otras formas de solución con menor o nulo contenido de violencia...”*

¹⁹Cámara Federal de Casación Penal - Sala 4, “Castiñeiras, Patricia Mariana s/recurso de casación”, CFP 14958/2017/CFC1, REGISTRO NRO. 2106/20.4, de 23/10/2020.

CAPITULO II

1. Análisis del artículo 59° inciso 6° del Código Penal

1.1. “*Por conciliación o reparación...*”

En primer lugar, corresponde analizar, si la letra “o” está operando como disyuntiva y, por lo tanto, se trata de dos supuestos contemplados en la misma norma (la “conciliación” y la “reparación integral del perjuicio”), o como equivalente denominativa, en cuyo caso es un solo supuesto (la conciliación implica la reparación integral del perjuicio y viceversa).

Según el diccionario de la Real Academia Española, “conciliar”, del lat. *conciliatio*, -*ōnis*, en su cuarta acepción, es el “acuerdo de los litigantes para evitar un pleito o desistir del ya iniciado”. Es decir, “ponerse de acuerdo [a dos o más personas entre sí] y hacer compatibles [cosas opuestas entre sí]”. Mientras que “reparación”, del lat. *reparatio*, - *ōnis*, en su segunda acepción, es “desagravio, satisfacción completa de una ofensa, daño o injuria” y al sumarle nuestro código de fondo la palabra “integral”, implica “que comprende todos los elementos o aspectos de algo”.

En nuestra legislación de fondo, la “*reparación de perjuicios*” se trata en el Título 4 del Libro Primero (Parte General), artículos 29 a 33 del C.P. Asimismo, la “*reparación del daño*” también es mencionada en el artículo 76 bis, tercer párrafo, del C.P., al regularse la suspensión del juicio a prueba, incluyéndola como uno de los requisitos para acceder a ella. Por su parte, y en relación a la conciliación, no hay otra mención en el Código Penal que la del inciso en comentario.

En la legislación de forma, la conciliación tiene una regulación específica (art. 34° C.P.P.F.). Asimismo, ambos institutos se encuentran previstos como cuestiones preliminares en el marco de la Audiencia de Control de la Acusación (art. 279° del C.P.P.F.) y como causales de sobreseimiento (art. 269° inc. g del C.P.P.F.).

Horacio Villananueva y Ricardo Grisetti²⁰, se preguntan: *¿Por qué trato como cosas distintas a la conciliación y a la reparación integral del perjuicio? Este es un criterio y una distinción personal. Pero son dos cosas diferentes, de lo contrario, no tendrían dos nombres distintos y no estarían separadas por la conjunción disyuntiva "o", la cual expresa diferencia, separación o alternativa*".

Por su parte, Lascano²¹ señala: *"Lo primero que se advierte, con toda claridad, es que para la procedencia de esta razón de impunidad, no es preciso que haya también conciliación, dado que la reparación es una alternativa a la conciliación según la separación prevista por el nuevo inc. 6° del art. 59 del CP (conciliación o...). Tampoco se puede invocar una sinonimia, porque son dos cosas bien distintas, una es el mutuo acuerdo, obviamente bilateral, entre el imputado y la supuesta víctima que pone fin a su enfrentamiento y la otra es el cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir satisfactoriamente todas (integral) las consecuencias indebidamente producidas con el hecho ilícito. En verdad son instituciones de la realidad y del Derecho tan distintas que la reparación puede existir sin conciliación y viceversa. Decisivo resulta, por lo demás, que el inc. 6 del art. 59 CP las separa, las distingue con esa o que escribió el legislador para denotar que son elementos diferentes"*.

Ignacio Yacobucci²² expresa: *"Es importante señalar que el inc. 6° prevé dos causales de extinción, distintas y autónomas; por un lado, la conciliación, y por el otro, la reparación integral. Si bien ambos institutos concurren en ese inciso, cierto es que se tratan de dos supuestos diversos claramente escindibles, que no se implican ni se presuponen de forma alguna. La conciliación, como medio alternativo con aptitud para poner fin al proceso, a diferencia de la reparación integral, supone trasladar la gestión del conflicto a las propias partes, para que aquellas de modo asistido alcancen la satisfacción de sus intereses mediante la suscripción de un acuerdo, lo que en algunos casos podrá o no vincularse con la reparación del daño acometido. Por su parte, la reparación integral es ante todo*

²⁰ Horacio J. Romero Villanueva; Ricardo Alberto Grisetti, *Código Penal de la Nación comentado y anotado : parte general*, La Ley, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2018.

²¹ Lascano, Carlos Julio, *"La reparación integral del perjuicio como causa de extinción de las acciones penales"*, en Revista de Derecho Penal y Criminología, Ed. La Ley, Julio 2016, año VI, N° 6.

²² Yacobucci, Ignacio, *"Reparación Integral del Perjuicio como vía de Escape al Proceso Penal Tributario en la CABA"*, en Revista La Ley CABA, 2018 (AGOSTO), 1 - TR LALEY AR/DOC/82/2017

una decisión unilateral de una parte que se orienta a la enmienda patrimonial del daño causado, sin suponer la gestión del conflicto entre las partes de modo bilateral. Esta decisión legislativa abre una grieta que supone un inesperado avance hacía la privatización del sistema penal, que luce cuanto menos novedoso, y que se ha llevado adelante sin mayor debate, lo que conllevara necesariamente a un engorroso examen de la cuestión en los ámbitos jurisdiccionales”.

En materia jurisprudencial, en la causa “Verde Alva”²³ el juez Sarrabayrouse manifestó: *“De acuerdo con una interpretación literal del art. 59, inc. 6º, CP, derivada de la utilización de la disyunción “o”, la reparación integral del perjuicio ha sido legislada como una institución diferente de la conciliación. Ambos institutos remiten a la posición de la víctima en el Derecho penal y a la participación del ofendido en el proceso penal”* y añade: *“...pese a la utilización de la disyunción “o” por parte del legislador, resulte muy difícil trazar una frontera tajante con la conciliación, que separe de manera categórica ambos institutos y permita imaginar casos donde el tribunal decida sin escuchar al ofendido. La conciliación y la reparación integral, para funcionar adecuadamente, exigen la participación y el consentimiento de la víctima, es decir, que en ambos casos debe existir un acuerdo, cuyo contenido puede variar sustancialmente en uno u otro caso”.*

En la causa “De Vita”²⁴ el juez Días entendió que: *“... en los hechos, una reparación integral implica una indemnización como resultado del daño jurídico; extremo que no necesariamente debe ser verificado en el marco de un acuerdo conciliatorio, ya que éste puede presentar otro contenido distinto como –por ejemplo– un pedido de disculpas.”*

Por último, el Dr. Carbajo²⁵ de la Cámara Federal de Casación Penal, Sala 4º, señaló: *“...debo advertir que la reparación integral del daño y la conciliación como causas de extinción de la acción penal resultan sustancialmente diversas... en la conciliación las prestaciones que ofrece el acusado pueden no ajustarse a la reparación integral en términos patrimoniales, mas sí puede*

²³ Cámara Nacional de Casación en lo Criminal y Correccional, Sala 2, Reg. 399/2017, de 22/5/2017

²⁴ Cámara Nacional de Casación en lo Criminal y Correccional, Sala 2, Reg. 723/2021, de 2/6/2021

²⁵ Cámara Federal de Casación Penal - Sala 4, “Castiñeiras, Patricia Mariana s/recurso de casación”, CFP 14958/2017/CFC1, REGISTRO NRO. 2.106/20.4, de 23/10/2020.

resultar suficiente y adecuada a ojos del damnificado y eventualmente, del acusador público... En la reparación, se ha previsto una vía distinta de finalización de la acción penal vinculada con la plena restauración del daño acometido en sentido patrimonial...”.

En términos sencillos, pero no menos significativos, la reparación integral del daño consiste en el cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias indebidamente producidas por el hecho ilícito; mientras que la conciliación es un acuerdo bilateral entre las partes que pone fin a su enfrentamiento.

En efecto, al establecer el artículo 34° del C.P.P.F. que: *“Sin perjuicio de las facultades conferidas a los jueces y representantes del Ministerio Público Fiscal en el artículo 22, el imputado y la víctima pueden realizar acuerdos conciliatorios en los casos de delitos con contenido patrimonial cometidos sin grave violencia sobre las personas o en los delitos culposos si no existieran lesiones gravísimas o resultado de muerte. El acuerdo se presentará ante el juez para su homologación, si correspondiere, en audiencia con la presencia de todas las partes”* (el subrayado me pertenece), se pone énfasis –para la conciliación- en los *“acuerdos conciliatorios”*, los que pueden o no contener algún tipo de reparación.

Por ello, si hay composición sin reparación, aun en el delito patrimonial, igualmente se podrá extinguir la acción penal (el ladrón le pidió perdón a la víctima y esta aceptó). Y si hay reparación integral pero sin conciliación penal (el imputado o el seguro pagan todo el daño pero no hay perdón penal) no se podrá disponer la acción penal por esta causa (conciliación), pudiendo serlo por otra (suspensión del juicio a prueba o reparación integral).

Corolario de lo expuesto, es que nos encontramos ante dos institutos autónomos y alternativos de conclusión del proceso penal.

1.2. “...integral del perjuicio...”

En segundo lugar, corresponde precisar que se entiende por reparación integral del perjuicio.

En ese orden, la CSJN²⁶ ha expresado que: “... es la violación del deber de no dañar a otro lo que genera la obligación de reparar el menoscabo causado y tal noción comprende todo perjuicio susceptible de apreciación pecuniaria que afecte en forma cierta a otro en su persona, en su patrimonio y/o en sus derechos o facultades. Dicha reparación no se logra si los daños subsisten en alguna medida, motivo por el cual la indemnización debe ser integral (conf. Fallos: 324:2972 y arg. Fallos: 326:2329); ni tampoco si el resarcimiento — derivado de la aplicación de un sistema resarcitorio especial o producto de utilización de facultades discrecionales de los jueces— resulta en valores irrisorios o insignificantes en relación con la entidad del daño resarcible (Fallos: 314:729, considerando 4º; 316:1949, considerando 4º; entre otros)”

En ese orden, nuestro máximo tribunal ha conceptualizada a la reparación plena o integral como aquella que “...con los recaudos que exige el ordenamiento, alcance el estándar de una tutela efectiva de la víctima frente al daño injustamente sufrido y, particularmente, en lo que atañe al quantum de la reparación, representa una extensión congruente con la entidad del perjuicio acreditado”. Asimismo, reconoce que “a lo largo del tiempo, ha empleado indistintamente las expresiones reparación integral, reparación plena o reparación íntegra, como nociones equivalentes que trasuntan, en definitiva, el imperativo constitucional de la reparación del daño, que no es otro que restituir, con la modalidad y amplitud que establece el ordenamiento, la situación del damnificado al estado anterior al hecho dañoso”²⁷.

Recientemente²⁸ ha señalado que: “...resulta pertinente recordar el derecho que tiene toda persona a una reparación integral de los daños sufridos. Este principio basal del sistema de reparación civil encuentra su fundamento en la Constitución Nacional y está expresamente reconocido por el plexo convencional incorporado al artículo 75, inciso 22, de la Ley Fundamental (conf. artículos I de

²⁶ Fallos: 335:2333.

²⁷ Fallos: 340:1038

²⁸ Fallos: 344:2256

la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; 3° de la Declaración Universal de Derechos Humanos; 4°, 5° y 21 del Pacto de San José de Costa Rica y 6° del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos)".

Asimismo, y en relación al vocablo "perjuicio", la doctrina civilista señala que daños, daños y perjuicios, daños e intereses, perjuicios, pérdidas e intereses, perjuicios e intereses, son expresiones equivalentes y que en los tribunales de justicia la expresión más corriente es la de daños y perjuicios²⁹.

Hairabedian y Zurueta³⁰, citando a Binder, señalan que todo lo que tiene que ver con la definición, alcances y usos de la idea de reparación proviene de los esfuerzos de otras áreas del derecho, por lo que la determinación de la reparación del daño corresponde al sistema general de responsabilidad civil.

Asimismo, Jorge de la Rúa³¹, explica que es pacífica la interpretación de que las reglas del art. 29°, incs. 1 y 2 del C.P., no modifican el sistema indemnizatorio del Código Civil. Por ello, la cuestión queda circunscripta, en todo caso, a este cuerpo legal.

Por su parte, Álvarez Echague³² señala que para suplir la laguna en materia de reparación integral, cabe recurrir a lo dispuesto en el art. 1.740 del Código Civil y Comercial. Dicha norma establece el principio de la reparación plena, la cual *"Consiste en la restitución de la situación del damnificado al estado anterior al hecho dañoso, sea por el pago en dinero o en especie"*.

Al comentar este precepto se ha dicho que: *"...cuando el sujeto haya sufrido un menoscabo, ya sea en su patrimonio como en su persona, debe percibir una indemnización que le permita que el estado de cosas actual sea razonablemente coincidente con el estado en que se encontraba antes de sufrir el daño. Lo que*

²⁹ Pedro Cazeaux – Felix Trigo Represas, *Compendio de Derecho de las Obligaciones*, Editora Platense, La Plata, 2004, pag.138.

³⁰ Maximiliano Hairabedian – Federico Zurueta, *La disponibilidad de la acción en el Código Procesal Penal Federal*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2020, pag.70

³¹ Jorge de la Rúa, *Código Penal Argentino. Parte General*, Depalma, Buenos Aires, 1997, pag. 430.

³² Juan Manuel Álvarez Echague, *La extinción de la acción penal tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018, pag.321.

*se persigue, entonces, es suprimir los efectos nocivos del suceso dañoso, de la manera más completa posible*³³

En tal sentido, podemos afirmar que la reparación integral o plena del daño o perjuicio previsto en el artículo 59° inciso 6 de nuestra legislación penal de fondo, comprende que, de resultar posible, se restituya la situación que se ha visto alterada por la comisión del presunto delito a su estado inmediato anterior y, de no ser así, que se abarquen todos los rubros indemnizables derivados.

Y sobre esto último, correspondería, la aplicación como pauta orientativa –a falta de una regulación expresa- del artículo 29° del C.P., que extiende la indemnización a los rubros de daño material y moral, ello analizado bajo la luz del principio de razonabilidad.

1.3. “de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes...”

Por último, según el artículo 59°, inciso 6 del C.P., la extinción de la acción penal debe operar de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

Como consecuencia de dicha remisión, se generó el problema de dilucidar si su aplicación puede quedar supeditada o no al dictado de las normas procesales que las instrumenten, o si, por el contrario, resulta plenamente operativa.

Bastante se ha discutido sobre la operatividad de estos institutos, y es que la reforma introducida por la Ley N° 27.147 (2015) tiene estrecha relación con el nuevo C.P.P.F.

En efecto, mediante la Ley 27.063 (2014) se aprueba el nuevo C.P.P.F., (art. 1) y se establece que su entrada en vigencia quedara sujeta a la oportunidad que establezca la Ley de Implementación (art. 3).

Dicho cuerpo normativo, contiene tres (3) artículos de relevancia para nuestro tema: Primero, el art. 14°: *“Las disposiciones legales que coarten la libertad personal o limiten un derecho deberán interpretarse restrictivamente. Se prohíbe*

³³ Saenz, Luis, Código Civil y Comercial de la Nación, Concordado, Comentado y Comparado con los Códigos Civil de Vélez Sarsfield y de Comercio, AA.VV., Carlos A. Calvo Costa, director, La Ley, Bs. As., 2015, t. II, comentario al art. 1740.

la interpretación extensiva y la analogía de dichas normas”; Segundo, el art. 22°: “Los jueces y los representantes del Ministerio Público procurarán resolver el conflicto surgido a consecuencia del hecho punible, dando preferencia a las soluciones que mejor se adecuen al restablecimiento de la armonía entre sus protagonistas y a la paz social”; Tercero, el art. 34°: “Sin perjuicio de las facultades conferidas a los jueces y representantes del Ministerio Público Fiscal en el artículo 22, el imputado y la víctima pueden realizar acuerdos conciliatorios en los casos de delitos con contenido patrimonial cometidos sin grave violencia sobre las personas o en los delitos culposos si no existieran lesiones gravísimas o resultado de muerte. El acuerdo se presentará ante el juez para su homologación, si correspondiere, en audiencia con la presencia de todas las partes”.

En ese orden, y en virtud del art. 3 de la Ley N° 27.063, se sanciona la Ley N° 27.150 (2015) denominada de “*Ley de Implementación*”, y que en su texto original disponía que la entrada en vigencia de la Ley N° 27.063 (2014), en el ámbito de la Justicia Federal, se realizaría de conformidad con el cronograma de implementación progresiva que establezca la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Nuevo Código Procesal Penal de la Nación que funciona en el ámbito del Honorable Congreso de la Nación.

Sin embargo, mediante el D.N.U. N° 257/2015 (2015), se condiciona y por ende se suspende la entrada en vigencia de la Ley N° 27.063 (2014), a la previa consulta con el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos y el Consejo de la Magistratura de la Nación, modificando así el texto original de la Ley N° 27.150 (2015).

Posteriormente, el texto del Código Procesal Penal Federal, sufrió modificaciones producto de las Leyes N° 27.272 (2016) y N° 27.482 (2019), lo que culminó con el dictado del Decreto N° 118/2019 (2019) que aprueba el texto ordenado.

Dicho cuadro de situación, como se dijo, trajo consigo un arduo debate doctrinario y jurisprudencial sobre la operatividad o no de las causales previstas en el art. 59°, inciso 9 del C.P.

Así, en el año 2017 la Cámara Federal de Casación Penal, Sala IV, con el voto del Dr. los Dres. Borinsky y Hornos, señaló³⁴: *"La conciliación va de la mano con la reparación del daño causado. Precisamente en este sentido de incorporar vías alternativas de resolución del conflicto, así como de instaurar criterios de oportunidad que mejor se adecúen a los principios constitucionales de proporcionalidad, racionalidad y última ratio, fue que se estructuró la reforma al Código Procesal Penal de la Nación. La ley 27.147 [se encuentra vigente y operativa]. Ello así [...] porque se trata de una ley sancionada y promulgada por el Congreso Nacional plenamente vigente [...] y, por tanto, rige de conformidad con lo establecido en el artículo 1 del Código Penal. No es óbice para ello, la remisión de la norma a las leyes procesales correspondientes, porque las vicisitudes de la implementación de un código adjetivo no pueden impedir la aplicación de dos causales de extinción de la acción penal que se encuentran vigentes en el código de fondo. La suspensión de la puesta en marcha del Código lo fue por el Poder Ejecutivo mediante un decreto de necesidad y urgencia, en cuyo caso sería un poder ajeno al que tiene asignado la creación de las leyes que obstaculizaría la vigencia de los institutos que más derechos acuerdan al imputado. Pero además, [...] la norma procesal a la cual se dice que remite, en el caso de la reparación integral, no regula ningún tipo de obstáculo ni límites de procedencia, y, en cuanto a la conciliación, enumera delitos excluidos [...] pero en ninguno de los dos casos se fija un procedimiento especial, o algún otro requisito para su procedencia"*.

En el año 2018 el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2³⁵ señaló: *"Que, empero ello, la circunstancia de que el artículo de referencia remita a una reglamentación aún no sancionada no priva al mismo de su naturaleza operativa. Por vía de principio, como lo hiciera la CSJN en el caso de Fallos 239:459, toda norma que reconoce un derecho es directamente operativa y, de acuerdo a lo dicho, el citado art. 59 inc. 6 del CP consagra el derecho del imputado a extinguir la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio. Que, en otras palabras, consagrado constitucional o legalmente un derecho, por vía de*

³⁴ Cámara Federal de Casación Penal - Sala 4, "Villalobos, Gabriela Paola y otros s/Defraudación", CCC 025020/2015/TO01/CFC001, Registro N° 119/2017, de 29/08/2017. En igual sentido, en la causa "Bobbio, Gerardo. y otro por averiguación de delito", Registro N° 1731/18, de 14/11/2018 y "G.,G.A. s/Estafa" de 01/10/2019.

³⁵ TOPE, N°2, Tribunal Oral Penal Económico, N° 2 in re "CARDINI, Fabricio y ABATE, Silvina Beatriz s/ inf. art. 302 del C.P.", del 02/08/2018.

principio no empece a su operatividad la falta de reglamentación, la cual, en el caso concreto, deberá responder a la creación jurisprudencial que se estime aplicable. Como se ha dicho, el art. 59 inc. 6 del CP establece el derecho del imputado a extinguir la respectiva acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio y, como derecho reconocido legalmente, es directamente operativo aún cuando no esté reglamentado”.

Finalmente, mediante la Resolución N° 1/2019 (2019) de la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Código Procesal Penal Federal, se dispuso la entrada en vigencia del citado cuerpo legal a partir del día 10 de junio de 2019, para todas las causas que se inicien en la jurisdicción de la Cámara Federal de Apelaciones de Salta; y mediante la Resolución N° 2/2019 (2019) de la citada Comisión, se resolvió implementar los artículos del 19, 21, 22, 31, 34, 54, 80, 81, 210, 221 y 222 del C.P.P.F., en todo el país.

En virtud de ello, la C.S.J.N. en el caso “Oliva”³⁶, con remisión al dictamen de la Procuración General, señaló: *“La decisión que rechazó el pedido de homologación del acuerdo conciliatorio al que había llegado el imputado con el particular damnificado con fundamentos en que la aplicación estaba condicionada a la aún pendiente entrada en vigor de las reglas contempladas en el Código Procesal Penal Federal debe ser dejada sin efecto, toda vez que por resolución 2/2019 (B.O. 19/11/2019) la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Código citado decidió implementar, a partir del tercer día hábil de la publicación de la norma y en el ámbito de la justicia federal y nacional en lo penal, el artículo 34 del nuevo código de forma, referido a la conciliación entre el imputado y la víctima, por lo que con el mencionado cambio legislativo, lo resuelto ya no puede mantenerse por sus fundamentos”.*

Como señala Esteban Righi³⁷: *“Habiendo entrado en vigencia la norma de derecho penal material, sin perjuicio de las críticas que merece, la regla deberá ser aplicada aun cuando no ocurra lo mismo con el sistema procesal contenido en la ley 27.063”.*

³⁶ Fallos: 343:845

³⁷ Righi, Esteban, *Derecho penal: parte general*, Abeledo Perrot, Ciudad Autónoma de Buenos Aires 2016.

Y en igual sentido, la Sala I de la Cámara Federal de Casación Penal³⁸ ha dicho: *“Es que, aun antes del dictado de la resolución 2/19, una interpretación distinta a la aquí sostenida -por la que se sostenga que la operatividad del inc. 6 del art. 59 del C.P. depende de que el C.P.P.F. se encuentre implementado en la jurisdicción de que se trate-, habría afectado el principio de igualdad ante la ley. Esta conclusión armoniza, a mi juicio, de la mejor manera las normas en trato y, a su vez, resulta más beneficiosa para el imputado y, por ende, acorde al principio pro homine de raigambre constitucional”*.

2. Análisis del artículo 16° del Régimen Penal Tributario

Analizado el instituto de la reparación integral, corresponde caracterizar, sin que ello implique agotar la temática, el artículo 16° de la Ley N° 27.430.

El artículo de referencia dispone: *“En los casos previstos en los arts. 1º, 2º, 3º, 5º y 6º la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta —30— días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.*

Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”.

Como puede observarse, la disposición legal transcrita tiene dos partes claramente diferenciadas. La primera enuncia la posibilidad de extinguir la acción penal, conforme los requisitos allí establecidos. La segunda, dispensa a la Administración Tributaria de formular la denuncia penal.

Como señala Damarco³⁹: *“Si bien se lee, la primera parte de la norma, además de establecer la posibilidad de la extinción de la acción penal prevé las*

³⁸ Cámara Federal de Casación Penal - Sala 1, “Sanatorio Nuestra Señora del Pilar S.A. y otro s/recurso de casación”, CPE 649/2017/TO1/5/CFC1, de 13/03/2020. Voto del Dr. Daniel Antonio Petrone.

³⁹Damarco, Jorge H., *El artículo 16 del Régimen Penal Tributario y Previsional de la ley 27.430*, Revista Impuestos - Práctica Profesional, 2019-XLVIII, pag. 65

condiciones para el supuesto en que se haya ejercido la acción procesal penal. En otras palabras, se alude a aquellos supuestos en los que se ha efectuado la denuncia y el imputado acepta y cancela en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios en el mismo acto en que se le hace conocer la imputación penal o en los treinta días hábiles posteriores a ese acto. Si la cancelación de la obligación tributaria y sus intereses se produce ante el organismo recaudador o ante el órgano judicial, en el momento en que se cumplen los requisitos, de puro derecho, se producirá la extinción de la acción penal y, en tal caso, el organismo jurisdiccional se limitará a declararla en los términos del art. 16 de la ley 27.430. En el segundo párrafo, el cumplimiento de los requisitos, aceptación incondicional y total de las obligaciones y cancelación de ellas y de sus accesorios producirá, de pleno derecho, el mismo efecto de extinguir la acción penal, sin necesidad de declaración judicial alguna, toda vez que el cumplimiento de los requisitos produce la extinción de la acción penal y, habiéndose extinguido la acción, resulta de total lógica jurídica que el organismo recaudador quede dispensado de efectuar la denuncia”.

Téngase presente, conforme a lo expuesto en el Capítulo I, que la Ley N° 27.430 vuelve al régimen anterior al de la Ley N° 26.735, establecido por las Leyes N° 23.771 y N° 24.769, esta última en su redacción originaria, en donde se disponía la extinción de la acción penal por pago.

2.1. Ámbito de aplicación objetivo

Según el texto de la ley, solo pueden extinguirse por pago los delitos previstos en el art. 1,2,3,5 y 6, excluyendo así al supuesto de apropiación indebida de tributos (art.4) y apropiación indebida de recursos de la seguridad social (art. 7).

En ese orden, se ha dicho⁴⁰ que: *“En el caso, por el análisis de las normas actualmente vigentes, se advierte que la distinción efectuada por el artículo 16 del Régimen Penal Tributario establecido por el artículo 279 de la ley 27430, no resulta arbitraria. En este sentido, la exclusión del delito de apropiación indebida de aportes... encontraría fundamento en la característica del tributo no*

⁴⁰ Cámara Nacional Penal Económica, Sala B, “RIVOTEL SA y otro s/ley 24769 - (Incidente de falta de acción)”, de 07/04/2022

ingresado, que en esos casos no le pertenece a quien tiene la obligación de depositarlo, por haber sido designado agente de retención por la ley... Por lo demás, corresponde recordar que así como "...resulta propio del Poder Legislativo declarar la criminalidad de los actos, desincriminar otros e imponer penas..." (Fallos: 301:341, entre muchos otros), también es facultad legislativa establecer los alcances y las condiciones de otorgamiento de las situaciones excepcionales de renuncia a la persecución penal que consagra y, de acuerdo con lo expresado anteriormente, no se advierte que la exclusión del delito de apropiación indebida de tributos... resulte irrazonable."

2.2. Aceptación y Cancelación de las obligaciones y sus accesorios

Sobre tal recaudo, Juan Pablo Fridenberg⁴¹ señala que se podría admitir la aceptación mediante una presentación o declaración en sede penal.

Asimismo, en cuanto a la cancelación, el nuevo texto permite superar la discusión sobre el alcance de la cancelación requerida, dado que precisa que ello comprende la obligación tributaria como sus accesorios, es decir sus intereses pendientes a la fecha del pago.

Sobre este requisito, se ha dicho⁴²: *"... se requiere la aceptación y cancelación en forma incondicional y total de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorias. La cancelación condicional a la que alude no debe ni puede ser interpretada como el compromiso asumido de hacer frente a las obligaciones fiscales, a través de los planes de pago a los que se acogiera ni tampoco por el eventual cumplimiento parcial. En definitiva, ... el requisito de la cancelación total de las obligaciones fiscales, ha sido zanjado por el Tribunal cimero en el antecedente "Sigra S.R.L S/Ley 23.771" -Fallo: 320:1962- que abordó la temática en la antigua redacción de la norma de excepción que a la fecha procuró mejorarse para evitar la reiteración de planteos como el que aquí se suscita".*

⁴¹ Juan Pablo Fridenberg, *"El tributo evadido en el régimen penal tributario"*, Ediciones Didot, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2022, pag. 132.

⁴² Cámara Federal de San Martín, Sala I, *"ALGODONERA GH S.R.L. Y OTROS s/INFRACCIÓN LEY 24.769 DENUNCIANTE: AFIP - DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA"*, de 24/04/2023.

2.3. Límite temporal

Asimismo, señala el texto legal, que la aceptación y cancelación debe realizarse hasta los treinta —30— días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

Entiende la doctrina⁴³, que no es la notificación por la cual se informa al imputado que debe prestar declaración indagatoria el hito temporal de inicio de los treinta días, sino el día que efectivamente se lleva a cabo dicho acto procesal de defensa, el cual se materializa en la Audiencia prevista en el artículo 257 y 258 del C.P.P.F.

2.4. Por única vez

Sobre tal tópico, señala Damarco⁴⁴: *“Estoy convencido que la última parte de la norma está incorrectamente incorporado al segundo párrafo de la norma. Creo que debió incorporarse como un tercer párrafo. Cuando en él se expresa "este beneficio de extinción", aunque la expresión esté contenida en la última parte del segundo párrafo del art. 16 se está aludiendo al primer párrafo del artículo que, como queda explicado, se refiere a la extinción de la acción. La posibilidad de extinguir la acción es el tema de todo el artículo”*.

La explicación que precede permite afirmar que el primero y el segundo párrafo de la norma aluden a la extinción de la acción y que mientras el primero lo enuncia, fija los requisitos y trata del cumplimiento de los requisitos cuando se ha ejercido la acción procesal penal, el segundo dispensa al organismo recaudador de efectuar la denuncia cuando la extinción de la acción se ha producido sin la intervención de un órgano judicial.

⁴³ Juan Manuel Álvarez Echague, *La extinción de la acción penal tributaria*, op. cit., pag. 383.

⁴⁴ Damarco, Jorge H., *El artículo 16 del Régimen Penal Tributario y Previsional de la ley 27.430*, Revista Impuestos - Práctica Profesional, 2019-XLVIII, pag. 65

CAPITULO III

1. Aplicación del Instituto de la Reparación Integral a los delitos tributarios.

Aproximaciones

1.1. Sobre el instituto de la Conciliación

Señala el artículo 34° del C.P.P.F., que: *“Sin perjuicio de las facultades conferidas a los jueces y representantes del MINISTERIO PÚBLICO FISCAL en el artículo 22, el imputado y la víctima pueden realizar acuerdos conciliatorios en los casos de delitos con contenido patrimonial cometidos sin grave violencia sobre las personas o en los delitos culposos si no existieran lesiones gravísimas o resultado de muerte. El acuerdo se presentará ante el juez para su homologación, si correspondiere, en audiencia con la presencia de todas las partes”*.

Como medio de extinción de la obligación tributaria, la conciliación, caracterizado como un acuerdo entre las partes, no es admitida en nuestro sistema constitucional tributario, donde hay un acentuado principio de reserva de ley, y por el cual la obligación fiscal se debe cancelar conforme cuantía y demás elementos determinados por ley⁴⁵.

Ello, habida cuenta que el principio de indisponibilidad del crédito tributario prohíbe que los organismos recaudadores y el Poder Ejecutivo, en general, no cobren el tributo legislativamente creado y se encuentran imposibilitados de conferir perdones, rebajas o moratorias, excepto que su posibilidad esté prevista en la ley.

Como causal de extinción de la acción penal, reviste notable importancia la actitud de la víctima respecto del acuerdo propuesto por el imputado y ello conlleva a determinar quién es la víctima de los delitos tributarios.

Sobre este punto, la jurisprudencia⁴⁶ ha dicho que: *“En el particular caso de autos, el organismo recaudador podría ser considerada como aquella institución damnificada por el accionar del imputado. Si bien es cierto que la víctima del*

⁴⁵ Gabriel E. Ludueña, “La posibilidad de aplicar el instituto de la reparación integral a los delitos tributarios”, en Juan Manuel Álvarez Echague – José María Sferco (directores), Derecho Penal Tributario. Análisis Integral y Sistemático. Derechos y Garantías Fundamentales., Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2019, pag. 766.

⁴⁶ Juzgado Federal De Bell Ville, “*Vasconi, Aldo Luis S/Evasión Simple Tributaria. Denunciante: A.F.I.P. (D.G.I.) Dirección Regional Río Cuarto*”, Expte. FCB 87721/2018, en 08/07/2021.

delito investigado es la comunidad y más precisamente el erario público de la comunidad, la Administración Federal de Ingresos Públicos tiene justamente a su cargo el cuidado de las arcas del Estado como así también el deber de recaudar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Podríamos decir entonces que se encuentra legitimada para representar los intereses difusos de las víctimas del delito de evasión simple tributaria”.

En ese orden, si el Fisco Nacional determina la deuda tributaria evadida y sus accesorios, y el imputado se acoge a la misma y la cancela, podría ser viable la aplicación del instituto conciliatorio, en tanto el principio de indisponibilidad del crédito tributario no se encontraría vulnerado.

Sin embargo, si para la aplicación del instituto se requiere el consentimiento de la víctima, y conforme la jurisprudencia la Administración Federal de Ingresos Públicos representa los intereses de las víctimas de los delitos tributarios, corresponde preguntarse si ante su oposición formal, se puede aplicar o no la conciliación prevista en el artículo 34° del C.P.P.F.

La jurisprudencia, con el voto del Dr. Ignacio Carlos Fornari⁴⁷, manifestó que: *“De lo expuesto, y tal como se sostuvo en los votos que preceden al presente, resulta claro que las circunstancias de autos no permiten -de modo alguno- extinguir la acción penal por conciliación, en la medida que no existe acuerdo conciliatorio entre el imputado y la parte damnificada por el hecho que conforma el objeto procesal, pues la AFIPDGI expresamente manifestó que no prestaba el consentimiento ni consideraba procedente que se defina la situación de Lorenzo por esta vía (porque, según explicó, el particular ni tampoco el propio organismo de recaudación pueden disponer de la obligación tributaria, sino que deben cumplir con lo establecido en la ley vigente). En ese sentido, se interpreta que, bajo ningún punto de vista, podría el órgano jurisdiccional obligar al presunto damnificado a aceptar el dinero ni a prestar el consentimiento de un acuerdo conciliatorio. Es que como se dijo, el instituto en trato está orientado a que sean las propias partes las que, de común acuerdo, pongan fin a su enfrentamiento. Es decir, debe ser una decisión libre y voluntaria de las partes de poner fin al conflicto por esta vía; lo cual, como se dijo, no ocurrió en el presente caso”.* Y en

⁴⁷ TOPE, N°1, Tribunal Oral Penal Económico, N° 1 in re “LORENZO, Néstor Osvaldo s/ inf. Ley 24769”, CPE 1882/2012/TO1 del 14/09/2022.

la misma causa el Dr. Luis Gustavo Losada señala: *“Precisado tal aspecto, la primera hipótesis del art. 59 inc. 6 alude a la conciliación, supuesto introducido por el Sr. Defensor. Conforme el vigente art. 34 del Código Procesal Penal Federal, se trata de acuerdos conciliatorios entre imputado y víctima en casos de contenido patrimonial cometidos sin grave violencia sobre las personas o en otros delitos. En la medida que en la presente causa no ha habido acuerdo alguno en ese sentido, ya que no hubo avenimiento entre las partes (ver lo dicho en los considerandos de la presente), la petición al respecto será rechazada sin más trámite”*.

En virtud de lo expuesto, conforme a la jurisprudencia, la oposición de la AFIP en su carácter de legitimada para representar los intereses difusos de las víctimas del delito de evasión simple tributaria, obstaría la aplicación del instituto de conciliación; lo que no nos exime de los debates en torno a la existencia de otros legitimados y a la intervención del Ministerio Público Fiscal en el caso concreto, lo que si bien excede del presente trabajo, genera debates en delitos en donde la víctima es la comunidad toda.

1.2. La extensión de la reparación integral en los delitos tributarios

Sobre este tópico, corresponde hacer un repaso jurisprudencial para luego asumir una postura al respecto.

Que tratándose de los delitos previstos en la Ley N° 27.430 y más específicamente de evasión en donde el imputado ofrecía pagar el capital a valor histórico y aplicando una tasa de intereses distinta a la establecida por Ley N° 11.683, en el año 2022 el Tribunal Oral Penal Económico N° 1⁴⁸, en el voto del Dr. Losada y Dr. Fornari, considero que: *“...puede concluirse que para reparar de manera “integral” los perjuicios provocados por un delito tributario (a tenor de lo dispuesto en el art. 59, inc. 6º, del Código Penal), debe procurarse -por un lado- la reposición al estado anterior a la comisión del presunto hecho delictivo, que se logra con el pago del capital y de los respectivos intereses del impuesto que no fue ingresado al fisco (intereses que se calculan en función de las tasas establecidas por la Secretaría de Hacienda). Pero además, debe incluirse la*

⁴⁸ TOPE, N°1, Tribunal Oral Penal Económico, N° 1 in re “LORENZO, Néstor Osvaldo s/ inf. Ley 24769”, CPE 1882/2012/TO1 del 14/09/2022.

indemnización por los daños que se hayan causado y el pago de las costas del proceso. De acuerdo a los parámetros anteriormente expuestos, es fácil advertir que -en el presente caso- con el ofrecimiento de abonar el monto del capital del impuesto que habría sido evadido más el pago del 10 % de los intereses que se habrían devengado, de ningún modo puede considerarse que sea suficiente para reparar -de manera “integral”- todos los perjuicios que habría provocado la conducta que se le atribuye al imputado.”.

En el año 2020 el Tribunal Oral Penal Económico N° 2, en el voto del Dr. Lozada⁴⁹, en una causa que versaba sobre apropiación indebida de aportes a la seguridad social, señaló: *“Que la AFIP informó que las obligaciones se encontraban canceladas... Que los interesados han manifestado su voluntad de desistir y renunciar a toda acción y derecho al respecto, haciéndose también cargo de las respectivas costas causídicas. En consecuencia de ello, en el caso se ha reparado en forma integral el perjuicio económico derivado de los hechos por los cuales mediara requerimiento de elevación a juicio”.*

En la misma época⁵⁰, y referida a una causa de contrabando, el magistrado expuso: *“La reparación del caso no debe ser razonable como en el supuesto del art. 76 bis del CP sino integral, es decir abarcativa de todos los rubros relativos al perjuicio sufrido. En ese sentido... el monto del giro de divisas al exterior conformó la suma total de cuatro millones doscientos dieciséis mil setecientos dólares estadounidenses (U\$S 4.216.700) a través de las diferentes declaraciones anticipadas Juradas de Importación. Por su parte, en caso de considerar los giros de divisas correspondientes a las DJAIS realizadas por el resto de los imputados de todas las empresas involucradas en autos, la suma superaría los trescientos millones de dólares (U\$S 300.000.000). Sentado lo expuesto... la suma de veinticinco mil pesos (\$25.000) ofrecida no resulta integra en orden al perjuicio sufrido, sólo valorado este en su aspecto económico”.*

⁴⁹ TOPE, N°2, Tribunal Oral Penal Económico, N° 2 in re “Incidente de Falta de Acción –art. 59 inc. 6 del CP-” correspondiente a la causa CPE 1551/2017/TO1/5 caratulada “MARÍTIMA MARUBA S.A y otro s/ inf. ley 24.769 y ley 27.430”, del 19/08/2020. En igual sentido se expidió en la causa “Incidente de Falta de Acción –art. 59 inc. 6 del CP-” correspondiente a la causa CPE 1551/2017/TO1/5 caratulada “MARÍTIMA MARUBA S.A y otro s/ inf. ley 24.769 y ley 27.430”, del 02/08/2021.

⁵⁰ TOPE, N°2, Tribunal Oral Penal Económico, N° 2 in re “HWANG, Sung Ku y otros s/ infracción ley 22.415 e inf. arts. 210 y 303 del CP”, del 15/09/2022.

En un sentido contrario, y relacionado al mismo delito, se ha dicho⁵¹: *“Que, en su consecuencia, en el caso la reparación integral del perjuicio respecto al imputado Mauro AYESA habrá de comprender: a) El pago ya efectuado de \$ 158.940, el cual será destinado a la AFIP/DGA como representante del Estado en orden al bien jurídico tutelado por el delito; b) Realización de tareas comunitarias en el Comedor Comunidad F.U.E.GO de la ciudad de San Juan, Provincia del mismo nombre, a razón de cuatro (4) horas semanales; c) Donación de \$ 50.000 a la Escuela Albergue José Manuel Estrada – sita en la Avenida Mendoza 855 S - (CP: 5425), Rawson, provincia de San Juan - en dos (2) cuotas mensuales iguales y consecutivas pagaderas dentro de los primeros cinco (5) días de cada mes”.*

Recientemente, el citado Tribunal, ha dicho⁵²: *“En la mayoría de los delitos tributarios y previsionales el ingrediente económico es una constante por su propia naturaleza (ver vgr. Los supuestos de los arts. 1, 2, 3 y 7.de la ley 24.769). De ahí entonces que la reparación integral del perjuicio en esos casos deba en lo principal y necesariamente abarcar ese aspecto económico. Que, en ese sentido, el perjuicio económico derivado del hecho imputado ha sido plenamente satisfecho a través de las presentaciones ante el organismo recaudador. Por lo demás, el imputado ha ofrecido aparte efectuar una donación de dinero a una institución de bien público, conducta que, en el caso y por lo ya dicho, también abarca lo integral de dicho daño dentro de una justa indemnización dentro del plano inmaterial del daño. ...resta la satisfacción de la otra condición que integra la reparación integral: la donación aludida. Por ello, con invocación analógica del art. 76 bis del CP y de la doctrina de la CSJN de Fallos 327:3937 se habrá de suspender el curso de la acción penal hasta tanto se verifique la referida donación, bajo apercibimiento de proseguirse el trámite del principal”.*

Por su parte, el Tribunal Oral Penal Económico N° 3, ha expresado⁵³: *“...la suma no ingresada para el caso cobra relevancia como un parámetro importante a la hora de cuantificar el daño ocasionado por la conducta penalmente típica a*

⁵¹ TOPE, N°2, Tribunal Oral Penal Económico, N° 2 in re FMZ 35222/2015/TO1/5, del 25/04/2022.

⁵² TOPE, N°2, Tribunal Oral Penal Económico, N° 2 in re CPE 832/2015/TO1/4, del 06/02/2023.

⁵³ TOPE, N°3, Tribunal Oral Penal Económico, N° 3 in re “ANCERS S.A. - VÁZQUEZ, ÁNGEL s/Ley 24769 – Incidente de Suspensión”, del 11/02/2022.

la luz de lo previsto en art. 9 de la ley 24.769. En consecuencia, una vez abonada la totalidad del monto, se encontraría reparado en forma integral el perjuicio económico derivado de los hechos por los cuales mediaran requerimientos de elevación a juicio...”.

Conforme a lo expuesto, considero que por reparación integral en materia de delitos tributarios debe entenderse el pago o cancelación incondicional de los montos evadidos o retenidos indebidamente, más sus intereses correspondientes, ello a los fines de restituir el estado de cosas económico-financiero a la situación en que se encontraba el funcionamiento dinámico de la hacienda pública de no haberse verificado el delito; más un resarcimiento especial a favor de la sociedad, el cual debería de materializarse mediante una liberalidad a favor de una institución de beneficencia pública, bajo la luz del principio de razonabilidad.

Ello así, por cuanto si solo se ingresara el monto evadido o retenido indebidamente, por más que sea con sus intereses respectivos, no solo no se diferenciaría del art. 16 de la Ley N° 27.430, sino que daría lugar a cierta desconfianza de la sociedad respecto del sistema penal y más aún respecto de aquellos que han cumplido con sus obligaciones tributarias en legal tiempo y forma.

2. Postura de la Administración Federal de Ingresos Públicos

Particular análisis merece la postura del organismo fiscal en relación al instituto de la reparación integral.

En fecha 16/06/2023, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) dio a conocer la norma DI-131-2023-E-AFIP-AFIP (Disposición N° 131/2023), a través de la cual se modificó la Disposición (AFIP) N° 318/2019 referida al *“Protocolo de actuación en materia penal tributaria, aduanera y de los recursos de la seguridad social de la AFIP”*.

Dicho acto administrativo, modifico la posición inicial de la AFIP respecto de la posibilidad de la aplicación del instituto de la “reparación integral del daño” como causa de extinción de la acción penal solamente en limitados delitos del Código Aduanero.

En efecto, se establece –y se mantiene- como principio general la oposición a la aplicación del instituto ‘reparación integral del daño’, prevista en el inciso 6) del artículo 59° del C.P., y como excepción se admite su aplicación en los casos de delitos previstos en el Código Aduanero-Ley N° 22.415 y sus modificaciones- cuando la afectación al bien jurídico protegido sea de índole patrimonial, siempre que no se trate de los supuestos de los artículos 865 incisos b), c), d), g) y h); 866 y 867 de dicho Código.

Varias apreciaciones merece la postura del organismo fiscal. En primer lugar, conforme la Disposición (AFIP) N° 446/2009 denominada “*Actos y reglamentos. Definiciones, alcances y competencia para su emisión*”, el mencionado acto administrativo encuadra en la clasificación de un acto interno de carácter resolutivo, definido como aquella norma sobre aspectos administrativos y de organización interna, de cumplimiento obligatorio para todas las jefaturas de dependencia y personal de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

En tal sentido, y por una cuestión de jerarquía normativa, la mencionada disposición mal podría ir en contra del C.P. y C.P.P.F., en cuanto a la regulación del instituto de reparación integral.

En segundo lugar, conforme surge del texto legal, la AFIP detentaría el carácter de “*parte damnificada*”. No obstante ello, cabe aclarar que la víctima de los delitos tributarios es la comunidad y más precisamente el erario público de la comunidad.

Ahora bien, la jurisprudencia⁵⁴ ha dicho que: “*En el particular caso de autos, el organismo recaudador podría ser considerada como aquella institución damnificada por el accionar del imputado. Si bien es cierto que la víctima del delito investigado es la comunidad y más precisamente el erario público de la comunidad, la Administración Federal de Ingresos Públicos tiene justamente a su cargo el cuidado de las arcas del Estado como así también el deber de recaudar y verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Podríamos decir entonces que se encuentra legitimada para representar los intereses difusos de las víctimas del delito de evasión simple tributaria*”.

⁵⁴ Juzgado Federal De Bell Ville, “*Vasconi, Aldo Luis S/Evasión Simple Tributaria. Denunciante: A.F.I.P. (D.G.I.) Dirección Regional Río Cuarto*”, Expte. FCB 87721/2018, en 08/07/2021.

En tercer y último lugar, se añade que cuando la afectación al bien jurídico protegido sea de índole patrimonial y exista acuerdo unánime de las partes del proceso, resultara viable la aplicación del instituto de reparación integral.

Al respecto, se ha dicho⁵⁵: *“Por último no puedo pasar por alto la oposición de la Dirección Regional Río Cuarto de la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General Impositiva) a la propuesta formulada por el Sr. VASCONI. Como víctima entonces tiene derecho a expresarse respecto de una posible salida alternativa a este proceso penal, e incluso tiene potestad para oponerse a la misma, tal como hizo en este caso en el escrito reseñado anteriormente y al cual me remito (v. fs. 115/122vta.), y su oposición, como el ejercicio de cualquier derecho, debe ser razonable. En este caso, hay que tener en cuenta que el Sr. Aldo Luis VASCONI, pagó en tiempo y forma la totalidad del monto denunciado \$ 2.168.485,98, todas y cada una de las cuotas acordadas, en concepto de capital, multas, intereses financieros y resarcitorios, que incluyendo algunos otros conceptos debidos, totalizando la suma de \$4.748.247,36. De esta forma podríamos decir que ha cumplido con la obligación fiscal denunciada, y ha satisfecho cada uno de los requerimientos económicos formulados por la Administración Federal de Ingresos Públicos. De esta manera la oposición ... no incluye una pretensión económica sino que solo se sustenta en la aparente falta de normas jurídicas que habiliten a VASCONI a proponer salidas alternativas que impliquen un finalización anticipada del proceso. Es precisamente por ello, que creo que la postura del organismo recaudador no puede prevalecer, debiendo hacer lugar a lo que aquí peticiona el imputado”.*

En ese orden, si bien resultaría necesaria la intervención del Fisco ante un pedido de extinción de la acción penal por reparación integral, su oposición (conforme surge de la Disposición 131/2023), debe ser analizada por el Juez bajo el principio de razonabilidad.

⁵⁵ Juzgado Federal De Bell Ville, “Vasconi, Aldo Luis S/Evasion Simple Tributaria. Denunciante: A.F.I.P. (D.G.I.) Dirección Regional Rio Cuarto”, Expte. FCB 87721/2018, en 08/07/2021.

3. Postura de la Cámara Penal Económica y de la Cámara Federal de Casación Penal

La Sala A de la Cámara Penal Económica⁵⁶, con el voto de los Dres. Repetto y Bonzón, han señalado: *“Que la ley 24.769 prevé un régimen especial para la situación de reparación integral pero condicionándola a ciertos requisitos. Su artículo 16 exime de responsabilidad penal a los obligados que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, siempre que sus presentaciones no se produzcan a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con ellos. Que, en consecuencia, consideramos que no resulta posible extinguir la acción penal por aplicación del instituto de la conciliación y reparación integral, según ley 27.147. Entender lo contrario, implicaría la aplicación de disposiciones de orden general que resultan incompatibles con el régimen especial previsto para casos como el que nos ocupa”*.

Por su parte, el voto del Dr. Hendler, señala que: *“Que el artículo 59, inciso 6°, del Código Penal, sancionado por la ley 27.147, establece las circunstancias en que tiene lugar la extinción de la acción por reparación integral del perjuicio pero no puede entenderse que se encuentre en contradicción con la ley especial en materia de delitos tributarios. Esa ley, N° 24.769, establece en su artículo 16 la extinción de la acción penal por cumplimiento de obligaciones lo que es sustancialmente concordante, aún cuando con otros requisitos, con el mencionado artículo 59, inciso 6°, del Código Penal. Que, por otra parte, la ley 27.147, dictada con posterioridad a los hechos, resulta más benigna al modificar los requisitos necesarios para la extinción, por lo que debe aplicarse con preferencia de acuerdo a lo establecido por el artículo 2 del Código Penal”*.

La Sala B⁵⁷, por su parte, ha señalado que en los supuestos en los que se investigan hechos a los cuales resultan aplicables las previsiones de la ley

⁵⁶ CPE, Sala A, Cámara Penal Económica, Sala A in re “D. B. SA y otro s/L. 24769. Incidente de prescripción de la acción penal”, del 18/09/2017. En igual sentido se ha expresado en la causa “H. G. SA y otro s/L. 24769. Incidente de falta de la acción penal”, del 18/10/2017.

⁵⁷ CPE, Sala B, Cámara Penal Económica, Sala B in re “D Globoaves Argentina SA s/L. 24769. Incidente de extinción de la acción penal”, del 03/05/2019. En igual sentido, en la causa “Abbey Sea SA s/ley 24769 - (incidente de extinción de

24.769, no es posible alcanzar los efectos propios de la norma contenida en el art. 59 inciso 6 del Código Penal, pues estos han sido previstos por el legislador especialmente para los delitos del Régimen Penal Tributario, desplazando, por especialidad y oposición, las previsiones del Código Penal citadas, por aplicación de la previsión expresa del art. 4 de ese mismo cuerpo normativo.

Asimismo, pone de manifiesto que al momento de dictarse la ley 27.147, que incorporara el inc. 6 del artículo 59 del Código Penal, estableciendo una forma nueva de extinción de la acción penal, se encontraba vigente el artículo 16 de la ley 24.769, el cual no fue derogado por el legislador, por lo que corresponde concluir que, en materia de los delitos de la ley penal tributaria, aquél pretendió mantener un régimen especial diferente al contemplado por el artículo citado del Código Penal, pues en caso de haber querido que para los delitos previstos por aquella ley rigieran todas las disposiciones generales sobre la extinción de la acción penal, le hubiese bastado con suprimir la norma diferenciadora especial para dar lugar a la aplicación de aquéllas.

Y en relación con la sanción de la Ley 27.430 señala que al ser ley posterior a la que produjera la incorporación del inciso 6 del artículo 59 del Código Penal, el legislador mantuvo un sistema especial de extinción de la acción penal con respecto a algunos delitos previstos por aquel Régimen (art. 16 del nuevo régimen), muestra inequívoca de que, en este aspecto, en materia penal tributaria, no ha querido estar a las disposiciones generales del Código Penal.

Más reciente en el tiempo, la Sala B⁵⁸, ha señalado, en relación al agravio de la inexistencia de una norma expresa que prohíba la aplicación del artículo 59° inciso 6 del C.P. a los delitos tipificados en el R.P.T., que: *“Que, finalmente, la argumentación de la defensa reseñada por el considerando 3° de este pronunciamiento encuentra respuesta en lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 344:3156 (“Vidal”). En efecto, en la oportunidad aludida el Máximo Tribunal, con relación a la regla establecida por el art. 4 del*

la acción penal)”, de fecha 02/11/2020; “RIVOTEL SA y otro s/ley 24769 - (Incidente de falta de acción)”, de fecha 07/04/2022.

⁵⁸ CPE, Sala B, Cámara Penal Económica, Sala B in re “Incidente Nº 7 - IMPUTADO: MUTUAL DEL CIRCULO DE SUBOFICIALES DE GENDARMERIA NACIONAL Y OTROS s/INCIDENTE DE EXTINCION DE LA ACCION”, del 14/12/2023. En igual sentido, en la causa “Incidente Nº 2 - DENUNCIANTE: AFIP - DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA DENUNCIADO: DIEGO DEPORTES S.A. Y OTROS s/INCIDENTE DE EXTINCION DE LA ACCION”, de fecha 15/02/2024.

Código Penal, expresó que no es “...preciso que las leyes dispongan literalmente lo contrario respecto de las disposiciones generales del Código Penal para excluir la aplicación de estas, sino que es suficiente que la aplicación subsidiaria del Código mencionado sea incompatible con la orgánica armonía de las disposiciones de aquellas (Fallos: 212:64)...”, y que la garantía de igualdad ante la ley “...no obsta a la desigualdad de hecho que resulta de la interpretación de la ley en una similar situación jurídica, cuando es la consecuencia natural o inevitable del ejercicio de la potestad de juzgar que incumbe a los diversos tribunales de justicia, nacionales o provinciales, al aplicar la ley conforme a su propio criterio...” (confr. los considerandos 6° y 18° del pronunciamiento citado)”.

Mención especial merece la postura adoptada por la Cámara Federal de Casación Penal en sus distintas Salas.

Así, la Sala I, de la Cámara Federal de Casación Penal, en una causa penal referida al delito de Apropiación Indevida de Tributos⁵⁹, estableció que el Régimen Penal Tributario detenta el carácter de normativa específica, en comparación con el artículo 59°, inciso 6 del Código Penal, por lo que no corresponde la aplicación del instituto de la reparación integral.

En igual sentido, se expidió respecto del delito de Apropiación Indevida de Recursos de la Seguridad Social⁶⁰, con la particularidad de considerar que ante la falta de regulación del instituto de reparación integral en el C.P.P.F., corresponde la aplicación del art. 34 de dicho cuerpo normativo, y en el caso concreto, la sentencia casada no había tratado la oposición realizada por el Ministerio Público Fiscal. Criterio sostenido en otras causas⁶¹.

La Sala II, en una causa sobre Evasión Tributaria Agravada y Evasión de los Recursos de la Seguridad Social⁶², señaló que la conducta del organismo recaudador de incumplir en tiempo y forma con el informe de la deuda actual (capital e intereses), no puede constituir la razón para luego denegar el pedido

⁵⁹ Cámara Federal de Casación Penal - Sala 1, “Mallo Huergo, Ricardo Nicolás s/recurso de casación”, CPE 44/2017/TO1/3/CFC2, de 03/06/2019.

⁶⁰ Cámara Federal de Casación Penal - Sala 1, “Sanatorio Nuestra Señora del Pilar S.A. y otro s/recurso de casación”, CPE 649/2017/TO1/5/CFC1, de 13/03/2020.

⁶¹ Cámara Federal de Casación Penal - Sala 1, “Patagonia Fly S.A. y otro s/recurso de casación”, CPE 44/2017/TO1/3/CFC3, Registro N°: 1050/22, de 06/09/2022.

⁶² Cámara Federal de Casación Penal - Sala 2, “Baltasar, Cristian Hernán y otro s/recurso de casación”, CPE 936/2012/TO1/6/CFC3, Registro nro.: 1351/23, de 09/11/2023.

formulado por la parte. La referenciada causa, presenta la particularidad de que el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1 rechazó el pedido de extinción de la acción penal por no haberse especificado el mecanismo por el cual se obtiene el monto ofrecido.

Por su parte, la Sala III al tratar el instituto en cuestión respecto del delito de Apropriación Indevida de Recursos de la Seguridad Social⁶³, siguió los lineamientos de la Salta I, en cuanto al carácter de ley especial del Régimen Penal Tributaria que desplaza al Código Penal, como ley general.

Finalmente, la Sala IV en una causa sobre Apropriación Indevida de Recursos de la Seguridad Social⁶⁴ resolvió -ante el recurso interpuesto por AFIP a la sentencia que admitió la reparación integral- que el organismo recaudador había perdido su facultad para ejercer la pretensión punitiva en su condición de parte querellante, en tanto no ha formulado requerimiento de elevación a juicio.

En la citada causa, el Dr. Carbajo para emitir su voto considero que el delito imputado supera escasamente el tope previsto por ley, que el Ministerio Público Fiscal presto conformidad, que se encuentra decaído el derecho de la parte querellante, que resulta plenamente compatible el art. 59 inciso 6 del CP y el art. 16 de la Ley 24.769, en su redacción según la Ley 26.735, y la inexistencia de limitación alguna del art. 59° inciso 6 del C.P. respecto de los regímenes especiales.

Por último, y en relación al fondo de la cuestión, y bajo los argumentos del Principio de Especialidad que detenta el Régimen Penal Tributario, y el carácter de ley penal posterior que detenta la Ley 27.430, recientemente hizo lugar al recurso interpuesto por AFIP y se revocó el decisorio que había acogido favorablemente el instituto de la reparación integral⁶⁵.

⁶³ Cámara Federal de Casación Penal - Sala 3, "*Esmede, Juan Osvaldo s/recurso de casación*", CPE 832/2015/TO1/4/CFC5, Registro Nro.: 678/2023, de 28/06/2023.

⁶⁴ Cámara Federal de Casación Penal - Sala 4, "*Bianchetti, Emilio Walter s/recurso de casación*", CPE 1557/2014/TO1/7/CFC1, Registro Nro.: 341/2022, de 30/03/2022. Voto del Dr. Mariano Borinsky al que adhiere la Dra. Angela Ledesma.

⁶⁵ Cámara Federal de Casación Penal - Sala 4, "*Ferreyra, Héctor Daniel s/recurso de casación*", FCB 87818/2018/TO1/1/CFC1, Registro Nro.: 565/2023, de 08/05/2023. Voto del Dr. Mariano Borinsky y del Dr. Gustavo Hornos.

4. Postura de la Doctrina

Señala el Dr. Damarco⁶⁶: *“¿La extinción de la acción penal en este caso es aplicable a los delitos descriptos por el régimen penal tributario y previsional de la ley 27.430? Creo que es difícil sostenerlo. No tendría sentido el dictado de una norma que limita la posibilidad de extinguir la acción penal a única vez y mantener otra que permite extinguir la acción penal sin limitación alguna. La correcta lógica jurídica impone afirmar que la previsión del art. 16 del RPTP de la ley 27.430 impide para los casos que ella contempla, extinguir la acción penal con invocación del Código Penal. Dicho de otro modo, la posibilidad de extinguir la acción penal en los delitos descriptos por los art. 1º, 2º, 3º, 5º y 6º de la ley 27.430 queda circunscripta a los términos del art. 16 del régimen penal tributario y previsional de la ley 27.430. Ello no excluye que pueda invocarse el Código Penal para extinguir los delitos del RPTP no mencionados por el art. 16 de dicho régimen”.*

Marcos Sequeira⁶⁷, concluye que tanto la doctrina como la jurisprudencia receptan el criterio pacífico que la ley penal especial (en el caso ley 24.769) deroga a la ley penal general, aunque esta última la suceda en el tiempo.

Asimismo, Mariano Hernán Borinsky⁶⁸ consideran que: *“...una inclinación jurisdiccional mayoritaria que tiende a marginar la aplicación del instituto de la reparación integral del perjuicio (CP, art. 59, inc. 6º) para las hipótesis de hecho que resulten subsumibles en la letra del régimen penal tributario. Y ello es así en función de una interpretación relacionada con el principio de especialidad que rige para la aplicación de las leyes que regulan dicho régimen, como así también por cuestiones interpretativas relacionadas con los bienes jurídicos sobre los cuales se proyecta la legislación penal tributaria, que superan el mero cariz patrimonial. A ello se puede agregar que el nuevo régimen penal tributario (conforme ley 27.430) que establece el artículo 16 en su redacción actual es posterior en el tiempo que la inclusión del citado inciso 6º en el artículo 59 del CP, lo cual denota la voluntad del legislador de mantener este particular y más*

⁶⁶ Damarco, Jorge H., *“El artículo 16 del Régimen Penal Tributario y Previsional de la ley 27.430”*, Revista Impuestos - Práctica Profesional, 2019-XLVIII, pag. 65

⁶⁷ Sequeira, Marcos A., *“¿Una Nueva Vía de Escape en el Proceso Penal Tributario?”*, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), XXXVII, Diciembre, 2016.

⁶⁸ Mariano Hernán Borinsky, Pablo Nicolás Turano, Magdalena Rodríguez y Daniel Schurjin Almenar, *Delitos Tributarios y contra la seguridad social*, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2020, págs. 487/488

restrictivo modo de fuga del proceso a través del pago, con respecto al instituto general establecido en el Código Penal". En igual sentido Viviana Di Pietromica⁶⁹

En un sentido contrario, Álvarez Echague⁷⁰ expresa: *"Creo que, definitivamente, debemos dejar de lado análisis restrictivos y comprender que es necesario buscar interpretaciones que nos permitan conciliar y compatibilizar los institutos previstos...La extinción por reparación integral se encuentra dentro de la Parte General del C.P., con la consecuente prevalencia (salvo excepciones) sobre las normas especiales, lo que implica, en definitiva, la primacía de una ley de jerarquía superior (C.P.) sobre una inferior, aunque especial (LPT)... entiendo que el ámbito de aplicabilidad del art. 16 de la LPT queda reducido a escasos supuestos, especialmente si consideramos que la extinción por reparación integral aún no ha sido regulada por las leyes procesales correspondientes y tiene un ámbito de aplicación muy amplio y beneficioso para los imputados, circunstancias que obviamente podrán cambiar...podrá extinguirse aceptando y cancelando las obligaciones tributarias evadidas cuando el imputado tiene la necesidad de que el proceso penal concluya de forma sumamente rápida, pues verificada la aceptación y cancelación de las obligaciones tributarias adeudadas al Fisco, el proceso inexorablemente culmina. En la extinción por reparación integral, aun cuando se admite su aplicación a delitos tributarios, el mecanismo exige que se lleve adelante un proceso que puede demandar un tiempo que algunos sujetos preferirán no aguardar para obtener la conclusión de la causa"*.

Gabriel Ludueña⁷¹ señala que el legislador no estableció expresamente que este instituto no se aplique a los delitos fiscales y aduaneros; tal como si lo hizo por efecto de la ley 26.735, en el caso de la suspensión del juicio a prueba. En igual sentido opina Eric Rosenberg⁷²

⁶⁹ Viviana Di Pietromica, "Extinción de la acción penal: exclusión del delito de apropiación indebida de tributos y de la reparación integral del perjuicio", Consultor Tributario, Octubre/2019.

⁷⁰ Juan Manuel Álvarez Echague, *La extinción de la acción penal tributaria*, op. cit., pag. 398 a 400.

⁷¹ Gabriel E. Ludueña, "La posibilidad de aplicar el instituto de la reparación integral a los delitos tributarios", en Juan Manuel Álvarez Echague – José María Sferco (directores), *Derecho Penal Tributario. Análisis Integral y Sistemático. Derechos y Garantías Fundamentales.*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2019, pag. 772.

⁷² Eric Rosenberg, "El Fisco como actor civil y la extinción por reparación integral en el proceso penal", *Doctrina Tributaria*, Errepar, XL, Noviembre/2019.

Asimismo, Humberto Bertazza⁷³ expresa: *“En este caso, la ley penal tributaria contiene, si, un modo de extinción de la acción penal, por pago en los casos y modo establecido en el art. 16, pero en nada se opone a los supuestos de extinción de la acción penal dispuestos en el art. 56 del Código Penal, dentro de los cuales se encuentran los nuevos incisos. De seguir el razonamiento contrario, no sería posible extinguir la acción penal por muerte del imputado o una amnistía, como los casos de moratorias con extinción de la acción penal, tan comunes y reiteradas en la Argentina”.*

⁷³ Humberto Bertazza, *Derechos y garantías de los contribuyentes*, Tomo II, La Ley, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2022

CAPITULO IV

Fundamentos sustanciales a favor de la aplicación del instituto de la reparación integral a los delitos tributarios

1. Interpretación de las leyes penales y operatividad del artículo 59°, inciso 6 del Código Penal.

En primer lugar, una correcta hermenéutica de las disposiciones en juego me permite sostener la operatividad del instituto de la reparación integral, no obstante el argumento invocado, pero no fundado, de su falta de reglamentación por la ley de forma.

No debemos pasar por alto, que la interpretación de la ley penal es una operación compuesta, que exige establecer el significado abstracto de la regla legal (intelección de la ley) y su significado concreto frente al caso a resolver (aplicación de la ley).

En tal sentido, tiene dicho la CSJN que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y que cuando ésta no exige esfuerzo para determinar su sentido debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma⁷⁴, ya que de otro modo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivalga a prescindir de ella⁷⁵.

Y en lo que a la materia penal se refiere, debemos tener presente que el principio de legalidad (art. 18 CN) exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la *ultima ratio* del ordenamiento jurídico; y con el principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal⁷⁶.

En ese orden, si bien se observa, el C.P.P.F. sienta el principio de que las disposiciones legales que limiten un derecho deben interpretarse restrictivamente (art. 14), lo que se condice con la doctrina de la Corte al señalar

⁷⁴ Fallos: 311:1042; 320:61; y 323:1625, entre otros

⁷⁵ Fallos: 313:1007.

⁷⁶ Fallos: 331:858, Acosta, Alejandro Esteban, del 23/04/2008. Y recientemente en Fallos: 342:2344, "Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/infracción ley 24.769", del 28/10/2021.

que las restricciones de los derechos individuales impuestas durante el proceso y antes de la sentencia definitiva, son de interpretación y aplicación restrictiva, a fin de no desnaturalizar la garantía del art. 18 de la Constitución Nacional según la cual todas las personas gozan de la presunción de inocencia hasta tanto una sentencia final dictada con autoridad de cosa juzgada no la destruya declarando su responsabilidad penal⁷⁷.

En virtud de lo expuesto, no puede sino concluirse, en la plena operatividad del inciso 6 del artículo 59° del C.P., por varias razones.

Primero, el artículo 59° inciso 6 del C.P., se asienta en el nuevo paradigma de justicia restaurativa que propugna la búsqueda de soluciones al conflicto subyacente en el suceso delictivo, con activa participación de la víctima y del acusado, intentando alcanzar la reparación del daño, la reconciliación de las partes, el afianzamiento de sus vínculos y el orden comunitario.

Segundo, el mencionado instituto reconoce el derecho a favor del imputado de poner fin a la acción y evitar la imposición de una pena por medio de la reparación integral. En igual sentido, se ha dicho⁷⁸: “...el citado art. 59 inc. 6 del CP consagra el derecho del imputado a extinguir la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio...”.

Tercero, y de conformidad con lo establecido anteriormente, toda norma que reconoce un derecho es operativa. Como es sabido, una norma es directamente operativa cuando no necesita reglamentación alguna, mientras que una norma es programática cuando sí necesita de otras normas para su operatividad. En palabras de la CSJN una norma es operativa cuando está dirigida a una situación de la realidad en la que puede operar inmediatamente, sin necesidad de instituciones que deba establecer el Congreso⁷⁹.

En ese orden, y sin perjuicio de la alusión “...de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes...”, el instituto de la reparación integral deviene en operativo, por cuanto de conformidad con la doctrina de la CSJN⁸⁰

⁷⁷ Fallos 314:1091

⁷⁸ TOPE, N°2, Tribunal Oral Penal Económico, N° 2 in re “CARDINI, Fabricio y ABATE, Silvina Beatriz s/ inf. art. 302 del C.P.”, CCC 19700/2016/TO1/4 del 02/08/2018.

⁷⁹ Fallos 320:2948

⁸⁰ Fallos 239:459

toda norma que reconoce un derecho es directamente operativa y basta la comprobación del reconocimiento de una garantía constitucional para que la misma fuera restablecida por los jueces en su integridad, sin que pudiera alegarse en contrario la inexistencia de una ley que la reglamentare.

Por último, esta causal extintiva debe ser analizada como una pauta concreta que racionaliza la potestad punitiva estatal y por ende, su interpretación debe atender a su conexión con las demás normas que integran el ordenamiento vigente, del modo que mejor concuerde con los principios y garantías de la Constitución Nacional⁸¹.

En tal sentido, reviste notable importancia el art. 22° del C.P.P.F. que dispone: *“Los jueces y los representantes del Ministerio Público procurarán resolver el conflicto surgido a consecuencia del hecho punible, dando preferencia a las soluciones que mejor se adecuen al restablecimiento de la armonía entre sus protagonistas y a la paz social”*, y de cuyo contenido emana una directiva a los jueces y a los representantes del Ministerio Público de que el delito representa un conflicto social y que hay que gestionarlo, debiendo otorgar preferencia a las salidas alternativas de resolución de los conflictos, lo que se relaciona con uno de los principios del proceso acusatorio: celeridad (art. 2 C.P.P.F.). Y el art. 269° inciso g) del C.P.P.F. que establece la reparación como causal de sobreseimiento, pudiendo la misma ser solicitada por el Ministerio Público Fiscal (art. 268 del C.P.P.F.) y por el acusado (art. 279 del C.P.P.F.)

En virtud de lo expuesto, postular la no operatividad del instituto de la reparación integral, no solo conlleva al desconocimiento de un derecho para el acusado, sino que implica una interpretación que convierte en letra muerta las previsiones del art. 22° y 269° inciso g) del C.P.P.F., siendo doctrina de la CSJN⁸² que la interpretación de una ley no puede prescindir de las consecuencias que se derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonabilidad.

⁸¹ Fallos: 307:2053, 2070, entre otros

⁸² Fallos: 302:1284; 303:917; 310:464; 311:1925; 312:156; 320:1962; 323:1406, 3412, 3619; 324:68, 1481, 2107 y 326:2095, entre muchos otros.

2. El principio de legalidad en materia penal

En segundo lugar, establecida la operatividad del art. 59° inciso 6 del C.P., es en virtud del principio de legalidad en materia penal que el referenciado instituto resulta aplicable a los delitos previstos en el R.P.T.

Con arreglo a nuestro sistema constitucional, la ley, como norma escrita y general, sancionada y promulgada, es la única fuente del derecho penal y su función es, precisamente, otorgar seguridad y certeza jurídica al ciudadano y limitar el poder punitivo del Estado.

En ese orden, el principio de legalidad de la represión se encuentra consagrado como garantía penal en el art. 18° y 19° de la Constitución Nacional traducido por la regla *nullum crimen nula poena sine praevia lege poenali*, es decir, no hay pena sin delito, ni delito sin ley previa.

Como consecuencia de ello, la ley penal debe ser escrita y contener una descripción que sea clara, precisa, concreta y unívoca; no puede ser ambigua o dar lugar a dudas o diferentes interpretaciones, y lógica consecuencia de ello, es que el órgano judicial no puede crear a través de su interpretación una norma distinta a la dictada por el legislador, por lo tanto, aquello que el legislador no diferenció o no excluyó, no puede ser diferenciado o excluido por el juez.

Bajo esta óptica, nada encuentro en la letra del art. 59° inciso 6 del C.P., ni en la Ley N° 27.430, que permita inferir que la extinción de la acción penal por reparación integral no se aplica a los delitos tributarios, por lo que una interpretación en contrario resultaría arbitraria y perjudicial para el imputado, dejando de lado la manda constitucional de afianzar la justicia.

Así, el régimen general del art. 59° inciso 6 del C.P., resulta aplicable a los delitos tributarios o previsionales de la Ley N° 27.430 en tanto el legislador no lo ha prohibido en forma expresa y por el art. 4° del C.P., las disposiciones del ordenamiento de fondo se aplican a los delitos previstos en leyes especiales, siempre que éstas no dispusieran lo contrario.

En tal sentido, corresponde tener presente que la inconsecuencia del legislador o su falta de previsión no se suponen, y por ello se reconoce como principio que las leyes deben interpretarse siempre evitando darles un sentido

que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, y adoptando como verdadero el que las concilie y deje a todas con valor y efecto⁸³.

Asimismo, y en virtud del principio de que toda disposición que limite el ejercicio de un derecho atribuido por ley debe ser interpretado restrictivamente, al no haberse establecido en la Ley N° 27.430 la exclusión de otras vías alternativas de solución al conflicto penal, debe entenderse que el instituto de la reparación integral del perjuicio es aplicable también a los delitos tributarios.

En ese orden ideas, adviértase que cuando el legislador quiso excluir al R.P.T., del beneficio de la suspensión del juicio a prueba lo hizo expresamente, por ende, al no existir una disposición expresa en contrario, ni en la Ley N° 27.430, ni en el C.P., se debe admitir la aplicación del instituto de reparación integral en el ámbito penal tributario, ello bajo pena de vulnerar el principio de legalidad y de la manda constitucional establecida en el art. 19° que reza: *“Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe”*.

3. Principio Pro Homine

En tercer lugar, refuerza el postulado de aplicación del art. 59° inciso 6 del C.P., a los delitos tributarios, el Principio *Pro Homine*.

Dicho principio es un criterio obligatorio de interpretación de la ley penal que establece que se debe aplicar, en el caso concreto, la disposición o la interpretación que más derechos otorgue y más favorezca a la persona frente al poder punitivo.

Así, en virtud de tal principio, se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones al ejercicio de derechos.

En ese orden, el artículo 29°, inciso “b”, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos señala: *“Ninguna disposición de la presente Convención puede ser interpretada en el sentido de: ...b) limitar el goce y ejercicio de cualquier derecho o libertad que pueda estar reconocido de acuerdo con las*

⁸³ Fallos: 306:721; 307:518 y 993.

leyes de cualquiera de los Estados Partes o de acuerdo con otra convención en que sea parte uno de dichos Estados...”

En igual sentido, el art. 2° del C.P.P.F., reza: *“Durante todo el proceso se deben observar los principios de igualdad entre las partes, oralidad, publicidad, contradicción, concentración, inmediación, simplicidad, celeridad y desformalización”*; el art. 14°, por su parte, señala: *“Las disposiciones legales que ... limiten un derecho deberán interpretarse restrictivamente”*; el art. 16° expresa: *“Las facultades que este Código reconoce para restringir o limitar el goce de derechos reconocidos por la Constitución Nacional o por los instrumentos internacionales de Derechos Humanos deben ejercerse de conformidad con los principios de idoneidad, razonabilidad, proporcionalidad y necesidad”*; por su art. 18° se establece: *“Toda persona tiene derecho a una decisión judicial definitiva en tiempo razonable, conforme los plazos establecidos en este Código”*; finalmente su art. 22° dispone: *“Los jueces y los representantes del Ministerio Público procurarán resolver el conflicto surgido a consecuencia del hecho punible, dando preferencia a las soluciones que mejor se adecuen al restablecimiento de la armonía entre sus protagonistas y a la paz social”*.

En virtud de ello, la reparación integral como extinción de la acción penal fortalece el derecho de acceso a la justicia y a obtener una solución del conflicto en un plazo razonable; y es que, si bien, el artículo 18° de la Constitución Nacional dispone que nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso; en ningún lugar expresa que cada vez que se comete un hecho de los que la ley anterior tipifica como delitos, se deba imponer una pena o deba iniciarse un proceso penal.

Asimismo, nuestra CSJN en la causa Acosta⁸⁴ ha establecido que con el principio *pro homine* se impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal, por ende, dicho principio resulta superador del argumento por cual el carácter de ley especial del Régimen Penal Tributaria desplazaría al Código Penal como ley general, dado que implicaría negar un derecho operativo a favor del acusado.

⁸⁴ Fallos 331:858

Considero que es la solución a la que corresponde arribar, y que los jueces deben convalidar bajo estándares de razonabilidad en pos del derecho de acceso a la justicia, ello hasta tanto el legislador no decida excluir expresamente, ya sea en C.P. o en el R.P.T., la aplicación del instituto de reparación integral a los delitos tributarios y previsionales.

4. El principio de un derecho penal limitado

El Derecho Penal es la respuesta que realiza el Estado al ataque o puesta en peligro de determinados intereses considerados valiosos e importantes (bienes jurídicos) por la sociedad.

Los bienes jurídicos son protegidos por diferentes áreas del Derecho. El Derecho Penal, que es solo uno de los sistemas formalizados de control que funciona en el ámbito de la sociedad, actúa para la tutela de bienes jurídicos relevantes, solo frente a las grandes ilicitudes que son necesarias contemplar para mantener la paz social y el orden jurídico, y cuando la protección no puede obtenerse por otro medio menos lesivos para los derechos individuales.

En ese orden, no deben aplicarse sanciones penales si pueden lograrse iguales efectos preventivos con la imposición de otra sanción o consecuencia jurídica no sancionatoria menos grave. No es aceptable una excesiva intervención del derecho punitivo y una fácil “huida del Derecho Penal”.

El referenciado principio ha sido reconocido por la CSJN⁸⁵ mediante la interpretación conjunta del principio de lesividad y legalidad, al sostener que: *“El principio de legalidad -art. 18 de la Constitución Nacional- exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la última ratio del ordenamiento jurídico; y con el principio pro homine que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal”*

En tal sentido, la aplicación de una pena debe ser considerada como el último recurso a emplear por el Estado y solo debe proceder ante la falta de otros resortes menos lesivos.

⁸⁵ Fallos 331:858

Por ello, la aplicación del instituto de reparación integral del perjuicio a los delitos tributarios prioriza la idea de un Derecho Penal mínimo o de ultima ratio que solo legitima la respuesta punitiva cuando la solución del conflicto no resulte viable por otros medios de intervención estatal con menor contenido de violencia.

5. Un Derecho Penal Tributario represivo, recaudatorio y restaurativo

El esbozo teórico de los principios antes mencionados, no pueden ser completamente comprendidos sino se analiza-aunque sea someramente-el contexto de su aplicación.

Desde hace un tiempo nuestro país atraviesa una crisis económica, moral, política y social, en donde impera un clima de desorientación y desilusión en general, y se exige al Estado mecanismos para solucionar tales problemas. En lo que aquí interesa, me posicionare en el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

La obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, no solo se encuentra previsto en el art. 4 de nuestra Constitución Nacional, sino que –por reenvío del art. 75- se encuentra consagrado en el art. 36 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; y su incumplimiento produce el despliegue de la actuación de la Administración Tributaria bajo el amparo de la Ley 11.683, que establece una serie de facultades tendientes a la determinación y posterior cobro de las obligaciones tributarias, con sus respectivos intereses.

En efecto, las Administraciones Tributarias que trabajan en un contexto auto-liquidatorio tienen esencialmente dos finalidades complementarias: propender al “cumplimiento voluntario”, generando un mayor “riesgo subjetivo”.

Sin embargo, tales objetivos, muchas veces se encuentran lejos de cumplirse, en virtud de la disociación entre el Pacto Social (sentido de pertenencia a una comunidad) y el Pacto Fiscal (sentido de aportar a los gastos que implican vivir en dicha comunidad), y se proclama el auxilio del Derecho Penal como necesario e inminente.

En ese orden, la ley 11.683 y 27.430 han establecido una serie de ilícitos y sus correspondientes sanciones, ante el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Y es que si, de acuerdo a una concepción clásica del Derecho Penal,

toda pena es “retributiva”, “preventiva” y “ejemplificadora”; estas finalidades son concordantes con la necesidad del fisco de compeler e inducir al cumplimiento voluntario de los contribuyentes que –ante la realidad empírica de la efectividad de la sanción- tendrá la percepción de que si incumplen las normas tributarias, van a ser descubiertos y sancionados.

No obstante ello, la realidad demuestra que la inducción al cumplimiento voluntario mediante el incremento del llamado “riesgo subjetivo” pierde peso frente a la imposibilidad de efectivizar la sanción mientras dura la discusión sobre la juridicidad del acto sancionatorio. Verbigracia, un sumario que prevé como castigo una sanción de multa puede no generar ninguna alarma en el contribuyente, máxime si el mismo se desarrolla en un contexto inflacionario donde el valor nominal de la sanción pierda entidad al paso del envilecimiento⁸⁶ de la moneda nacional y/o existe la posibilidad de que se dicte un régimen con beneficios exoneratorios.

Asimismo, la saturación del sistema judicial y la demora en el trámite de las causas penales tributarias, no solo atenta contra el principio de ser juzgado en un plazo razonable⁸⁷, sino que pone en tela de juicio la política punitiva del régimen penal tributario en tanto ¿son de efectiva aplicación las penas establecidas en la ley penal tributaria?

En tal contexto, el instituto de la reparación integral se presenta como uno de los mecanismos alternativos de resolución de conflictos penales, que propone una salida menos gravosa e impactante socialmente, posibilitando que los recursos judiciales estén destinados a la resolución de otros de mayor complejidad.

⁸⁶ Recientemente en el caso “Vidal”, la CSJN ha tenido oportunidad que ratificar que las reformas que elevaron los montos dinerarios del régimen penal tributaria juegan como ley penal más benigna pues “si el legislador excluyó las disposiciones de la ley 27.430 que regulan la Unidad de Valor Tributaria, de lo dispuesto en los artículos 7º y 10 de la ley 23.928 y sus modificatorias (artículo 307) y si -para hacerlo- - 59 - lo explicitó en una ley, es porque hasta ese momento las sucesivas reformas introducidas en los “montos cuantitativos” encontraban ese obstáculo para calificar como “actualizaciones monetarias” pasibles de operar del modo en que se argumenta” (“Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769” sentencia de fecha 28/10/2021, en expte. CPE 601/2016/CS1)

⁸⁷ La CIDH ha fijado 4 elementos que deben considerarse a los fines de la razonabilidad del plazo en el cual se desarrolla un proceso, estos son: a) la complejidad del asunto; b) la actividad procesal del acusado; c) la conducta de las autoridades judiciales y d) la afectación generada por la duración del procedimiento en la situación jurídica de la persona involucrada en el mismo (C.I.D.H., “Valle Jaramilla y otros vs. Colombia), al que hace referencia la Camara Federal de Salta, Salta II, in re “Escobar Vera, Alberto- Cruz, Renaldo- Castro, María de los Angeles- Infante, José Luis s/infracción ley 22.415”, FSA 42000523/1999/CA1, de fecha 21/11/2023.

En correspondencia a ello, el Derecho Penal Tributario parece haber transitado por tres (3) momentos.

En primer lugar, un Derecho Penal Tributario Represivo, en donde la norma penal tiene una finalidad primaria: reprimir al culpable y cumplir de esa manera su función ejemplificadora y retributiva. Y la norma procesal penal, funciona como un medio para que la norma penal de fondo alcance su finalidad. Verbigracia, permitiendo a que el juzgador arribe a la verdad real y que, recíprocamente el imputado tenga derecho a ejercer su defensa en un umbral mínimo de igualdad con quien ejerce la pretensión punitiva.

En segundo lugar, un Derecho Penal Tributario Recaudatorio producto de la legislación sancionada que ha desnaturalizado las normas penales tributarias (procesales y de fondo) convirtiendo al proceso penal en un mecanismo de cobranza.

Ello, no solo del artículo 16 del R.P.T, sino también de la desigualdad que surge de las condonaciones y eximiciones de sanciones, puesto que, por la ajena y fortuita circunstancia temporal de la existencia de una moratoria, coloca en desigualdad a dos situaciones que en su esencia jurídica son análogas. Verbigracia, el pago de una deuda no puede tener un efecto jurídico diferente por haber sido realizado en un tiempo de moratoria, que de haber sido realizado en uno común.

En tercer y último lugar, la discusión sobre la aplicación del art. 59 inciso 6 del C.P. a los delitos tributarios nos lleva a reflexionar sobre la existencia de un Derecho Penal Tributario Restaurativo.

El Dr. Mariano Borinsky⁸⁸, señala que el movimiento de la justicia restaurativa comenzó a llamar la atención en el mundo occidental en un programa de reconciliación de la víctima con el delincuente implantado en 1974, Ontario, Canadá e imitado en América del Norte y en Europa, a mediados de 1990. Conceptualmente, la justicia restaurativa consiste en la teoría de la justicia que da prioridad a la reparación del daño causado por el comportamiento criminal

⁸⁸ Mariano Borinsky, *Fraude a la hacienda pública*, Didot, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2013.

cuyo cumplimiento se logra por procesos de tipo cooperativo en los que participen todos los implicados en el conflicto.

Es decir, se pasa de una justicia retributiva a otra restitutiva, del castigo a la reparación, en donde no hay un vencedor, sino que ambos resultan satisfechos con el acuerdo logrado. En esa línea, el sistema de procedimiento penal no es entendido como un sistema destinado a la aplicación de penas (conflicto secundario constituido por la desobediencia del imputado al Estado), sino como un sistema destinado a la resolución de conflictos (conflicto primario surgido entre víctima y victimario).

Y es que, como se dijo, el artículo 18° de la Constitución Nacional dispone que nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, pero en ningún lugar expresa que cada vez que se comete un hecho de los que la ley anterior tipifica como delitos, se deba imponer una pena o deba iniciarse un proceso penal.

En tal sentido, nos encontramos ante una nueva visión del Derecho Penal Tributario a través de la aplicación del art. 59 incisos 6 del C.P. Un Derecho Penal Tributario que busca evitar la promoción de un juicio de conocimiento, que gira alrededor de la verdad, la sentencia y la pena; sino de favorecer un juicio compositivo, que gire alrededor de la equidad, de un acuerdo y reparación, otorgando una mayor participación a la víctima y recomposición del orden social y económico alterado.

PARTE PROCESAL

Fundamentos procesales a favor de la aplicación del instituto de la reparación integral a los delitos tributarios

1. La regulación de la reparación integral del perjuicio en el Código Procesal Penal Federal

La sanción del C.P.P.F. ha venido a modernizar el proceso penal, ello mediante el abandono de un sistema de características inquisitivas por uno de tipo acusatorio, en el cual se distingue en forma tajante, por un lado, la facultad investigativa y de acusación del Ministerio Público Fiscal y, por otro, la función decisoria y de control de cumplimiento de las garantías a favor del imputado por parte del Juez de Garantías, reforzándose así su imparcialidad (art. 8 y 9).

En lo que aquí nos interesa, cabe tener presente que el Ministerio Público Fiscal puede disponer de la acción penal pública, en los casos de: a). Aplicación de criterios de oportunidad; b). Conversión de la acción; c). Conciliación; d). Suspensión del proceso a prueba.

En tal sentido, al momento de realizar la valoración inicial, el Ministerio Público Fiscal puede, de oficio o a petición de parte, aplicar algún criterio de oportunidad o disponibilidad, decisión que la víctima, una vez notificada, puede poner en conocimiento del Fiscal Revisor.

Si el Fiscal Revisor no confirma la decisión de aplicar algún criterio de oportunidad o disponibilidad, deberá continuarse la investigación; caso contrario, y al ser confirmada la aplicación del criterio de oportunidad, la víctima estará habilitada a convertir la acción pública en privada y proceder de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 314 del C.P.P.F.

En ese orden, podemos advertir que la aplicación de la causal de conciliación prevista en el artículo 59°, inciso 6 del C.P., encuentra expresa consagración en el artículo 22 y 34 del C.P.P.F. con la posterior homologación del acuerdo por parte del Juez de Garantías.

En la práctica, la aplicación del instituto de conciliación se formaliza mediante una audiencia –en su mayoría realizada mediante una plataforma digital- ante el

Juez de Garantías y con la participación del representante del Ministerio Público Fiscal (Fiscal Federal o Auxiliar Fiscal Federal), los acusados y la defensa (oficial o privada), en la cual se dispone la homologación del acuerdo, estableciendo que su control se encuentra a cargo de la Oficina Judicial Penal Federal. Asimismo, una vez cumplido el acuerdo y en audiencia con las partes, el Juez de Garantías dicta el auto de sobreseimiento en los términos del artículo 34 y 269 inc. "g" del C.P.P.F., comunicándose a la División Antecedentes de la Policía y al Registro Nacional de Reincidencia.

Por su parte, la reparación integral prevista en el artículo 59° inciso 6 del C.P., se encuentra consagrada como causal de sobreseimiento en el artículo 269 inc. "g" del C.P.P.F., pudiendo ser solicitado por el Ministerio Público Fiscal al cierre de la investigación preparatoria (art. 268 y 272) y por el acusado en la audiencia de control de acusación (art. 279).

En tal caso, y posicionándonos desde la parte imputada de un delito tributario, luego de la audiencia de formalización de la investigación preparatoria (art. 254 y 258), el acusado deberá ofrecer reparar de manera integral el perjuicio ocasionado y así arribar a una posible solución alternativa al juicio. Acto seguido, el Ministerio Público Fiscal deberá solicitar a la Administración Federal de Ingresos Públicos un informe con el detalle de los montos evadidos o retenidos indebidamente, mas sus intereses correspondientes.

Ahora bien, al momento de remitir el informe, la AFIP puede formalizar su oposición al pedido de sobreseimiento, ello en virtud de la Disposición N° 131/2023, lo que no implica –lisa y llanamente– el rechazo a la petición de sobreseimiento, sino que tal oposición debe ser analizada razonablemente, y tal juicio se debe centrar en analizar si la propuesta del acusado encuadra dentro de los parámetros de reparación integral previsto por el C.P.

En ese orden, el acusado debería de proponer la realización de tareas comunitarias y/o donaciones a favor de entidades de bien público, que en caso de demandar un determinado lapso de tiempo para su cumplimiento, correspondería se ordene la suspensión del proceso, dejando sentado que la acción sólo podrá extinguirse una vez que se verifique el cumplimiento total de lo

comprometido⁸⁹. Para luego y finalmente, una vez acreditado tales extremos, se dicte el auto de sobreseimiento.

2. Armonía entre el artículo 16° de la ley 27.430 y el artículo 59° inciso 6 del Código Penal

Como consecuencia natural, todo ajuste que realiza la Administración Federal de Ingresos Públicos, supone tres posibles consecuencias: a) intereses resarcitorios desde el vencimiento original; b) una multa de omisión o defraudación entre el 50% y el 300% del capital; c) y si el ajuste de capital supera la condición objetiva de punibilidad prevista en el R.P.T., se formaliza una denuncia penal tributaria.

En ese orden, y formulada la denuncia penal, el contribuyente se encuentra ante distintos escenarios. En caso de encontrarse vigente una Ley de Moratoria, podrá formular su adhesión con el efecto de que –por lo general- dichas leyes establecen la extinción de la acción penal tributaria, una vez cancelado íntegramente el plan de pagos (con la adhesión al plan de pagos, se producirá la suspensión de las acciones penales tributarias en curso y la interrupción de la prescripción penal).

En otro orden de ideas, podrá solicitar la Suspensión del Juicio a Prueba, en los términos del art. 76 y 76 bis del C.P. y 35 del C.P.P.F., debiendo peticionar la declaración de inconstitucionalidad o no aplicación al caso concreto del art. 76 bis *in fine* por el cual se excluye a los delitos tributarios; lo primero en virtud de los principios de Igualdad y Pro Homine⁹⁰, lo segundo en el entendimiento de que habiendo sido regulado en el art. 35 del CPPF, corresponde aplicar tal normativa, y no el art. 76 bis ultima parte del C.P.⁹¹.

Asimismo, podrá invocar el artículo 16 del R.P.T., ello claro está, con la limitación objetiva y temporal que surge de su texto, en tanto solo resulta

⁸⁹ TOPE, N°1, Tribunal Oral Penal Económico, N° 1 in re “BUIATTI, GABRIEL S/ INFRACCIÓN LEY 22.415”, CPE 831/2016/TO1 del 19/02/2024.

⁹⁰ Juzgado Federal de Garantías-Sede Tartagal in re “Joaquín Gareca Barrientos y otros s/Tentativa de Contrabando – Art. 871 CA”, FSA 4430/2013/3, de fecha 12/05/2022. En igual sentido, Juzgado Federal de San Ramón de la Nueva Orán in re “Mónica Alejandra Algañaraz s/ Audiencia de Suspensión de Proceso a Prueba”, FSA 6727/2022, de fecha 06/07/2022.

⁹¹ Oficina Judicial de Salta - Subsele Jujuy (Garantías) in re “Incidente N° 3 - IMPUTADO: JURADO, ABEL ROLANDO s/Audiencia de Suspensión de Proceso a Prueba (Art. 35)”, FSA 006528/2023/3, de fecha 09/10/2023; in re “ Incidente N° 2 - IMPUTADO: SAYALI QUENAYA MARIA DE LAS NIEVES Y OTRO s/Audiencia de Suspensión de Proceso a Prueba (Art. 35)”, FSA 004740/2023/2, de fecha 07/08/2023.

procedente para los delitos de evasión tributaria y previsional –simple y agravada-, y aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (art. 1, 2, 3, 5 y 6); y la aceptación y cancelación del monto debe realizarse hasta los treinta —30— días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal.

Ahora bien, conforme fuera detallado a lo largo del trabajo, parte de la jurisprudencia y de la doctrina considera que la norma posterior especial, prevista en el art. 16 de la Ley 27.430, desplaza las previsiones de la reparación integral, contempladas en el art. 59 incisos 6° del C.P.

Sin embargo, considero que ello no es así por los siguientes argumentos. El primero de ellos, se encuentra dado por la distinta naturaleza de ambos institutos. La extinción de la acción penal por pago prevista en el RPT tiene un neto corte recaudatorio; en cambio, el instituto de la reparación integral se inserta dentro del paradigma de la justicia restaurativa, considerando al delito, no solo como una transgresión al orden jurídico, sino como un conflicto susceptible de reparación. Fijese que no es lo mismo extinguir la acción penal tributaria mediante la aceptación y cancelación en forma incondicional y total de la obligación tributaria evadida, que la reparación integral del perjuicio ocasionado.

El segundo de los argumentos radica en torno al ámbito objetivo de aplicación. El art. 16 del RPT procede únicamente respecto de los delitos de evasión tributaria y previsiones –simple y agravada-, y aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (art. 1,2,3,5 y 6), excluyendo a los delitos de apropiación indebida de tributos y de aportes a la seguridad social (art. 4 y 7). El instituto de la reparación integral tiene un ámbito de aplicación amplio, sin limitación alguna, por lo que no solamente abarcaría a los delitos excluidos del art. 16 del RPT, sino también a los comprendidos por el mismo.

Como tercer argumento, la diferencia entre ambos institutos la encontramos desde lo procesal. Mientras el art. 16, señala que la aceptación y cancelación debe realizarse hasta los treinta —30— días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Dicho límite no se encuentra previsto en el art. 59 incisos 6 del CP.

En nuestro sistema procesal penal federal, corresponde tener presente la Audiencia prevista en el artículo 254, 257 y 258 del C.P.P.F., para el inicio el cómputo del plazo de 30 días, dado que el art. 254 in fine expresa: *“A partir de este momento comenzara a correr el plazo de duración del proceso”*.

Y en lo que respecta al instituto de la reparación integral, el mismo puede ser ofrecido en la Audiencia del art. 254, 257 y 258, durante la investigación preparatoria (art. 260), al cierre de la investigación preparatoria instando el sobreseimiento (art. 268 y 269 inciso “g”), en la audiencia de control de acusación (art. 279 inciso “d”) y en el desarrollo del debate (art. 294).

El cuarto argumento lo encontramos en que para la aplicación del art. 16 del RPT es necesario aceptar y cancelar en forma incondicional y total el monto evadido y sus accesorios, entiéndase intereses previstos en la ley 11.683; en cambio, y conforme fuera expuesto, el instituto de la reparación integral requiere un plus dado por un resarcimiento especial a favor de la sociedad, cuya procedencia debe ser analizado por el juez en virtud del principio de razonabilidad.

Por otro lado, y como quinto argumento, si bien el régimen previsto en la Ley 27.430 solo se otorgara por única vez; nada dice sobre ello el art. 59° inciso 6 del CP. No obstante ello, cabría la posibilidad del análisis acerca de su procedencia de conformidad con las condiciones personales, así como los vínculos personales, la calidad de las personas y las circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión que demuestren su mayor o menor peligrosidad del imputado, y en definitiva a los fines de evitar un uso abusivo de un instituto que pretende resolver un conflicto, en donde el conflicto constantemente se ve generado por el solicitante.

En ese orden de ideas, ante la imputación de la comisión de un delito tributario, el acusado podrá hacer valer el mecanismo previsto en el art. 16 de la Ley 27.430, cumpliendo las condiciones allí impuestas, lo que dará como resultado que si el Fisco ya realizo la denuncia penal el proceso penal termina; pero si no la realizo, queda dispensado de hacerlo.

Ahora bien, tratándose de los delitos de apropiación indebida de tributos y de aportes a la seguridad social (art. 4 y 7), resultara imperioso solicitar la aplicación

del instituto de la reparación integral, como así también en los supuestos de los delitos de evasión tributaria y previsiones –simple y agravada- y aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (art. 1,2,3,5 y 6), cuando no se haya podido acoger o haya fracasado el instituto del art. 16 de la Ley 27.430, claro está con las particularidades propias antes referenciadas.

Conclusiones

I. He dedicado la primera parte (general) de este trabajo a la noción del Derecho Penal Tributario, sus antecedentes normativos y el bien jurídico protegido por la normativa penal tributaria. Asimismo, se ha realizado un análisis de la acción penal pública que nace como consecuencia del delito tributario. En su segunda parte (especial) he tratado de caracterizar y diferenciar el instituto de la reparación integral del perjuicio prevista en el Código Penal y el instituto de la extinción de la acción penal por pago contemplada en el Régimen Penal Tributario; postulando la aplicación del instituto de la reparación integral a los delitos tributarios conforme a determinados principios constitucionales y he desarrollado los principales fundamentos expuestos por la jurisprudencia, la doctrina y la postura que al respecto tiene la Administración Federal de Ingresos Públicos. En la tercera parte (procesal) -que precede a estas conclusiones- he querido indicar el marco normativo procesal correspondiente para la aplicación del instituto previsto en el art. 59° inciso 6 del C.P. y la armonía, a mi juicio, entre el art. 16 del RPT y el art. 59° inciso 6 del C.P.

Por ello, en aquellos casos de imputación por la comisión de un delito previsto en el RPT, el acusado tendrá reconocido el derecho de solicitar la aplicación del instituto del art. 16 del RPT o el art. 59° inciso 6 del C.P., de conformidad con los recaudos establecidos para cada caso, ello en marco de nuevo paradigma del Derecho Penal Tributario en virtud de la impronta otorgada por el C.P.P.F.

II. El desarrollo expositivo de los distintos temas que he tratado de explicar a lo largo del presente trabajo, permite formular las siguientes conclusiones.

1. El Derecho Penal Tributario se erige como el conjunto de normas jurídicas que describen los ilícitos fiscales y sus correspondientes sanciones y que tutelan, fundamentalmente, la Hacienda Pública, entendida como la actividad financiera del Estado, comprensiva del flujo de recursos y gastos que el estado necesita para desarrollar sus funciones y lograr el cumplimiento de sus fines fiscales y extrafiscales.

2. De los antecedentes normativos se desprende que desde la Ley 23.771, 24.769, 26.735 y 27.430 se ha establecido un mecanismo de extinción de la acción penal por pago respecto de los delitos tributarios, dotando al régimen penal tributario de neto corte recaudatorio por sobre lo represivo.

3. La acción penal para la persecución de los delitos tributarios y previsionales es pública, por lo que se rige de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 71° del C.P., y artículos 25° y 30° del C.P.P.F., siendo el Ministerio Publico Fiscal el órgano elegido como titular exclusivo del ejercicio de la acción jurídico-penal pública.

4. El inciso 6 agregado al artículo 59° se ubica dentro de la moderna tendencia a la implementación de mecanismos que permitan a la víctima lograr la reparación del daño en el proceso penal como medio de alcanzar la pacificación social, lo que resulta congruente con la concepción del delito como un conflicto y no como mera desobediencia o infracción normativa que defrauda la expectativa estatal.

En efecto, la reparación integral como modalidad extintiva de la acción penal se inserta dentro de las herramientas de la llamada “tercera via” del derecho penal o “justicia restaurativa” o “proceso compositivo”, en la que se busca la solución del conflicto como alternativa a la pena.

5. El inciso 6 agregado al artículo 59° establece dos institutos autónomos, aunque ambos sean alternativos de conclusión del proceso penal. La reparación integral del daño consiste en el cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias indebidamente producidas por el hecho ilícito; mientras que la conciliación es un acuerdo entre las partes que pone fin a su enfrentamiento.

6. El inciso 6 agregado al artículo 59° se encuentra operativo, no obstante invocada falta de regulación en el C.P.P.F., ello así por cuando consagra y reconoce un derecho a favor del acusado por un delito de poner fin a la acción y evitar la imposición de una pena, debiendo el Juez y el Ministerio Publico Fiscal aplicar la regla establecida en el art. 22 del C.P.P.F.

7. En virtud del principio de legalidad, el instituto de la reparación integral resulta aplicable a los delitos tributarios o previsionales de la ley 27.430 en tanto el legislador no lo ha prohibido en forma expresa y por el art. 4° del C.P., las disposiciones del ordenamiento de fondo se aplican a los delitos previstos en leyes especiales, siempre que éstas no dispusieran lo contrario.

8. Asimismo, y en virtud del Principio Pro Homine la reparación integral como extinción de la acción penal fortalece el derecho de acceso a la justicia y a obtener una solución del conflicto en un plazo razonable; y es que el artículo 18° de la Constitución Nacional dispone que nadie puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, pero en ningún lugar expresa que cada vez que se comete un hecho de los que la ley anterior tipifica como delitos, se deba imponer una pena o deba iniciarse un proceso penal.

9. Por el Principio de un Derecho Penal Limitado, la aplicación de una pena debe ser considerada como el último recurso a emplear por el Estado y solo debe proceder ante la falta de otros resortes menos lesivos. Por ello, la aplicación del instituto de reparación integral del perjuicio a los delitos tributarios prioriza la idea de un Derecho Penal mínimo o de ultima ratio que solo legitima la respuesta punitiva cuando la solución del conflicto no resulte viable por otros medios de intervención estatal con menor contenido de violencia.

10. La reparación integral en materia de delitos tributarios comprende el pago o cancelación incondicional de los montos evadidos o retenidos indebidamente, mas sus intereses correspondientes, ello a los fines de restituir el estado de cosas económico-financiero a la situación en que se encontraba el funcionamiento dinámico de la hacienda pública de no haberse verificado el delito; más un resarcimiento especial a favor de la sociedad, que entiendo debería de materializarse mediante una liberalidad a favor de una institución de beneficencia pública.

Ello así, por cuanto si solo se ingresara el monto evadido o retenido indebidamente, por más que sea con sus intereses respectivos, no solo no se diferenciaría del art. 16 de la ley 27.430, sino que daría lugar a cierta desconfianza de la sociedad respecto del sistema penal y más aún respecto de

aquellos que han cumplido con sus obligaciones tributarias en legal tiempo y forma.

11. Nos encontramos ante una nueva visión del Derecho Penal Tributario a través de la aplicación del art. 59° incisos 6 del C.P. Un Derecho Penal que busca favorecer un juicio compositivo, que gire alrededor de la equidad, de un acuerdo y reparación.

12. En base al principio de razonabilidad los jueces deberán decidir si la reparación ofrecida por el imputado resulta suficiente o si la oposición realizada por el organismo fiscal resulta fundado o arbitrario, lo que no debe quedar dudas respecto de esto último es la obligatoriedad del juez de escuchar a la víctima, no así que su opinión sea vinculante o que su negativa obste la aplicación del instituto.

13. La extinción de la acción penal por pago prevista en el RPT tiene un neto corte recaudatorio; en cambio, el instituto de la reparación integral se inserta dentro del paradigma de la justicia restaurativa, considerando al delito, no solo como una transgresión al orden jurídico, sino como un conflicto susceptible de reparación.

14. El art. 16 del RPT procede únicamente respecto de los delitos de evasión tributaria y previsiones –simple y agravada-, y aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (art. 1,2,3,5 y 6), excluyendo a los delitos de apropiación indebida de tributos y de aportes a la seguridad social (art. 4 y 7). El instituto de la reparación integral tiene un ámbito de aplicación amplio, sin limitación alguna, por lo que no solamente abarcaría a los delitos excluidos del art. 16 del RPT, sino también a los comprendidos por el mismo.

15. El límite temporal previsto en el art. 16 del RPT debe computarse desde la realización de la Audiencia prevista en el artículo 254, 257 y 258 del C.P.P.F.

16. El instituto de la reparación integral puede ser ofrecido en la Audiencia del art. 254, 257 y 258, durante la investigación preparatoria (art. 260), al cierre de la investigación preparatoria instando el sobreseimiento (art. 268 y 269 inciso “g”), en la audiencia de control de acusación (art. 279 inciso “d”) y en el desarrollo del debate (art. 294).

17. Si bien el régimen previsto en la Ley 27.430 solo se otorgara por única vez; nada dice sobre ello el art. 59 incisos 6 del CP. No obstante ello, cabría la posibilidad del análisis acerca de su procedencia de conformidad con las condiciones personales, así como los vínculos personales, la calidad de las personas y las circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión que demuestren su mayor o menor peligrosidad del imputado, y en definitiva a los fines de evitar un uso abusivo de un instituto que pretende resolver un conflicto, en donde el conflicto constantemente se ve generado por el solicitante.

18. Tratándose de los delitos de apropiación indebida de tributos y de aportes a la seguridad social (art. 4 y 7), resultara imperioso solicitar la aplicación del instituto de la reparación integral; como así también en los supuestos de los delitos de evasión tributaria y previsiones –simple y agravada- y aprovechamiento indebido de beneficios fiscales (art. 1,2,3,5 y 6), cuando no se haya podido acoger o haya fracasado el instituto del art. 16 de la Ley 27.430, claro está con las particularidades propias de dicho instituto.

Bibliografía

- Álvarez Echagüe Juan Manuel:** Derecho Penal Tributario: Análisis integral y sistemático. Derechos y garantías fundamentales. Bs. As. – Ad Hoc, 2019.
- La extinción de la Acción Penal Tributaria. Bs. As. – Ad Hoc, 2018.
- Bertazza Humberto:** Derecho y Garantías de los Contribuyentes. CABA – La Ley, 2022.
- Borinsky Mariano H.:** Derecho Penal Económico y de la Empresa. Bs. As. Ad-Hoc., 2004.
- Regimen Penal Tributario y Previsional: Ley 24.769 con al reforma de la ley 26.735. Santa Fe – Rubinzal Culzoni, 2012.
- Catania Alejandro:** Régimen Penal Tributario: Estudios sobre la ley 24.769. Bs. As.- Del Puerto, 2005.
- Chiara Diaz Carlos Alberto y Folco Carlos María:** Estado de Derecho y Sistema Penal. La Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769 y 26.735. Bs. As. – La Ley, 2012.
- Cúneo Libarona Mariano.** Procedimiento Penal: Garantías constitucionales en un Estado de Derecho. Bs. As. – La Ley, 2012.
- Espeche Sebastián.** Curso de Derecho Financiero. CABA – Erreius, 2016.
- Fridenberg Juan Pablo.** El tributo evadido en el Régimen Penal Tributario. CABA – Didot, 2022.
- Hairabedián Maximiliano y Zurueta Federico.** La disponibilidad de la Acción en el Código Procesal Penal Federal. Bs. As. – Ad- Hoc, 2020.
- Haddad Jorge Enrique.** Ley Penal Tributaria comentada. CABA – Abeledo Perrot, 2018.
- Jarach Dino.** Curso de Derecho Tributario. Bs. As. – Ed. Cima, 1980.
- Nuñez Ricardo.** Manual de Derecho Penal. Parte General. Córdoba – Marcos Lerner, 1999.
- Riquert Alfredo Marcelo.** Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario. Bs. As. – Ediar, 1999.
- Robiglio Carolina.** Institutos de derecho penal tributario. Bs. As. – Ad Hoc, 2021.
- Orce Guillermo y Trovato Gustavo Fabian.** Delitos tributarios. Bs. As. – Abeledo Perrot, 2008.
- Viola José Morosini.** Derecho Procesal Penal Tributario. Bs. As. - La Ley, 2009.