

TÍTULO:	LA REPARACIÓN INTEGRAL SE APLICA AL DELITO PENAL TRIBUTARIO
AUTOR/ES:	Visca, José A.
PUBLICACIÓN:	Temas de Derecho Penal y Procesal Penal
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Marzo
AÑO:	2024

JOSÉ A. VISCA⁽¹⁾.

LA REPARACIÓN INTEGRAL SE APLICA AL DELITO PENAL TRIBUTARIO

I - INTRODUCCIÓN

La afirmación contenida en el título del presente artículo, sin perjuicio de aparentar ser una afirmación actual o novedosa, no es ninguna innovación. En efecto, desde su génesis, en el derecho penal tributario existe un instituto específico que prevé una solución alternativa al conflicto jurídico penal tributario o, más bien, una salida o fuga del proceso: el instituto de la extinción por pago.

Ello aún mucho antes de que la [ley 27147](#) introdujese el [inciso 6\) al artículo 59 del Código Penal](#).

Ergo, subrayo, efectivamente la reparación integral se aplica al ámbito del derecho penal tributario. Solo que con el alcance que prevé la ley especial, claro está.

Este trabajo se propone hacer un breve repaso histórico de las diferentes leyes que sucesivamente regularon la materia, para luego esbozar el análisis de la ponderación de leyes aplicables, echando mano a los métodos de interpretación que inveteradamente sostiene la Corte Suprema en la materia. Pasaremos por un desarrollo acerca de la razonabilidad de la solución propuesta, para finalizar con un repaso del estado de la jurisprudencia actual en punto a lo que han resuelto los Tribunales Superiores del fuero.

II - UN POCO DE HISTORIA

Desde 1990 que se encuentra regulado un mecanismo de extinción de la acción penal propio del Régimen Penal Tributario (RPT), ello conforme el texto de las leyes 23771⁽²⁾, 24769⁽³⁾, esta última con las modificaciones introducidas por la ley 26735⁽⁴⁾, y finalmente la redacción actual y vigente contenida en el Título IX de la ley 27430. ⁽⁵⁾

Yendo desde la redacción normativa más antigua hasta la actual, debemos hacer un somero repaso del artículo 14 de la ley 23771:

*"Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en caso de condena corresponderá la condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, **por única vez** el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante o, en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal".*

Luego, el artículo 16 de la ley 24769 en su redacción original rezaba:

*"En los casos previstos en los artículos 1 y 7 de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, **antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio**. Este beneficio se otorgará por **única vez** por cada persona física o de existencia ideal obligada".*

El mismo artículo 16 de la ley 24769, en su texto reformado por la ley 26735, a su turno dispuso:

*"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".*

Finalmente, contamos con la norma de la ley 27430, Título IX:

*"Art. 16 - En los casos previstos en los artículos 1, 2, 3, 5 y 6 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**".*

Como puede observarse, las cuatro normas dictadas a lo largo del tiempo tienen como denominador común la exigencia del cumplimiento total de las obligaciones.

Luego, difieren en la posibilidad de utilizar el beneficio por única vez (como lo establecían la L. 23771, la redacción original de la L. 24769 y el texto actual) o la factibilidad de invocar el beneficio ilimitadas veces (como lo permitía la norma modificada por la L. 26735).

También hay una diferencia ostensible en los diferentes textos legales respecto de los delitos que abarcaba el instituto de la extinción por pago total.

Mientras en la ley 23771 no se hacía ninguna disquisición al respecto (ergo, todos los delitos penales tributarios estarían comprendidos, por cuanto "*ubi lex non dtinguit, nec nos distinguere debemus*"), la ley 24769 lo restringía solo para los delitos de evasión simple impositiva y previsional; en tanto que la reforma de la ley 26735 amplificaba el alcance a las evasiones agravadas también (en tanto la literalidad de la norma aludía a "*obligaciones evadidas*" sin especificar), y el nuevo texto legal admite la aplicación de la salida para los delitos de evasiones agravadas impositivas y previsionales, y también para el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales.⁽⁶⁾

Pero, fundamentalmente, en lo que se diferencian los textos normativos citados es en la **oportunidad** del pago integral para ser considerado admisible como vía de escape del proceso penal tributario.

El alcance temporal de la primera ley era amplísimo, vale decir que establecía como condición de procedibilidad "*cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la ejecución condicional*", por lo cual el momento oportuno para invocar el beneficio se corría hasta antes del dictado de la sentencia definitiva (pues el presupuesto fáctico de la norma suponía que la acusación fiscal ya hubiese pedido la pena aplicable).

Luego, la ley 24769, en su redacción original, cerró un poco el grifo y estableció que la oportunidad para la utilización del beneficio era antes de formularse el requerimiento de elevación a juicio.

Más tarde, la reforma introducida por la ley 26735 redujo drásticamente la temporaneidad del instituto al establecer que el cumplimiento de las "*obligaciones evadidas*" debía ser espontáneo y al definir que esta condición se cumpliría en la medida en que no haya "*inspección iniciada*" u "*observación*" previa por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Esto reducía al mínimo la posibilidad de aplicación de este mecanismo (lo cual implicaba un contrapeso a la posibilidad de su utilización ilimitada en cuanto a la cantidad de veces admisibles).

Finalmente, el texto legal consagrado por el Título IX de la ley 27430 amplía un poco más el alcance respecto de su predecesor y coloca el momento oportuno para solicitar el beneficio hasta los 30 días hábiles de notificada la imputación formal.⁽⁷⁾

Como vemos, hubo un movimiento pendular acerca del ensanchamiento o la reducción del instituto de la extinción de la acción penal por pago total; esto a caballo de las sucesivas reformas que, en algún momento, tuvieron la finalidad de establecer al RPT como una herramienta recaudatoria y, en otros, de asignarle el cometido netamente punitivo (reflejado en el endurecimiento de penas, tipificación de nuevos delitos, restricción de las salidas alternativas del proceso penal, etc.).

III - LEX SPECIALIS DEROGAT GENERALIS. LEX POSTERIORI DEROGAT PRIORI

En tanto sostengo como visión iusfilosófica de base que el derecho está compuesto no solo por normas, sino también por principios (desde una *visión dworquiniana*), es necesario tener como premisa que es un principio general del derecho la regla interpretativa que indica que una ley especial prima por sobre la general y que una posterior prima por sobre la anterior, en caso de existir contraposición.

En efecto, esto lo consagra positivamente el propio [Código Penal](#) (CP), cuando en su artículo 4 reza: "*Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto estas no dispusieran lo contrario*".

Por ende, cuando se analiza la aplicabilidad de una norma general prevista en el CP, debe sopesarse si existe una ley penal especial que tenga una regulación propia sobre el tópico y, más allá, si esa disposición general se contrapone con la específica.

En esa inteligencia, para analizar si se aplica el instituto de la reparación integral previsto por el inciso 6) del artículo 59 del CP al ámbito penal tributario o, mejor dicho, **cómo** se aplica el mismo, debemos inquirir en si la legislación penal tributaria especial establece alguna disposición al respecto.

Y allí es cuando encontramos el ya descripto instituto de la extinción por pago regulado en el artículo 16 del RPT, que es norma especial y, además, posterior.

Recordemos que el actual RPT ha sido creado por la ley 27430, la cual es posterior a la ley 27147 (que, a su vez, valga decirse, tampoco había derogado al art. 16 de la vieja LPT, lo cual revelaba una nítida decisión del legislador de mantener la regulación específica en la materia).

En efecto, nótese que el propio artículo 56, inciso 6), del CP establece: "*La acción penal se extinguirá: ... 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, **de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes***" (art. sustituido por art. 1, L. 27147).⁽⁸⁾

Y la norma del artículo 16 del RPT es, precisamente, la **norma procesal correspondiente**. Recordemos que la ley penal tributaria (LPT) es una ley híbrida que contiene tanto disposiciones de fondo como de forma (por ejemplo, además del mentado art. 16, los arts. 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23 son artículos que contienen disposiciones de neto corte adjetivo o procesal).

IV - LA INCONSECUENCIA O IMPREVISIÓN DEL LEGISLADOR NUNCA SE SUPONEN.⁽⁹⁾

Por otro lado, es sabido que no es admisible una interpretación que ponga en pugna dos disposiciones legales vigentes, de modo tal que la aplicación de una transforme en letra muerta a la otra.

Pues bien, decir que se aplica el instituto de la reparación integral conforme el artículo 59, inciso 6), del CP sin que estuviese sujeto a ninguna condición y permitiendo que el contribuyente pueda hacerlo en cualquier momento del proceso y tantas veces como resulta imputado en una causa penal tributaria, sin limitación alguna, claramente

implica transformar en letra muerta el artículo 16 del RPT, implicaría herirlo de muerte.

¿Quién invocaría el beneficio de extinción por pago total e incondicionado del artículo 16 de la ley especial si para ello debe hacerlo en un tiempo preclusivo y solo puede gozar el mismo una sola vez, cuando tiene a disposición una norma general y anterior que lo habilitaría a hacerlo cuando quiera y cuantas veces quiera?

Va de suyo que sostener una interpretación contraria a la que se propone en el presente implica lisa y llanamente vaciar de contenido a la norma especial y posterior.

Las leyes especiales de moratoria vienen a validar este criterio. ¿Por qué razón el legislador diría que, en el caso de que el contribuyente se acoja al régimen premial y en la medida en que se cumplan con las condiciones del mismo (ej. art. 10, L. 27541⁽¹⁰⁾), se extingue la acción penal, si entendiésemos que el contribuyente podría pagar en cualquier momento la obligación en aplicación del instituto genérico de la reparación integral?

Debe entenderse que si fue necesario el dictado de una ley de sinceramiento fiscal, como la ley 27260, o una ley de emergencia económica, como la 27541, para que se extingan las acciones penales respecto de aquellos que hubieran cancelado la totalidad de las obligaciones con anterioridad a la entrada en vigencia de tales regímenes o que se hubieran acogido a los planes especiales que establecían dichas normativas, esto es porque el legislador entendió que sin esas leyes excepcionales no cabía la fuga del proceso sino a través del mecanismo específico y permanente, el mentado artículo 16 del RPT.

Suponer otra cosa distinta es ni más ni menos que suponer la imprevisión o inconsecuencia del legislador, prédica que está absolutamente vedada a todo recto intérprete que se precie de tal.

V - OPORTUNIDAD DEL PAGO. RAZONABILIDAD DE LA EXIGENCIA

Debemos analizar, por otra parte, la proporcionalidad en la relación entre medios y fines (léase, razonabilidad) que presentan las disposiciones del artículo 16 del RPT. Nótese cómo el legislador intenta predefinir la mayor cercanía posible entre el momento del pago total e incondicionado y el momento del acaecimiento del hecho imponible (y de la conducta punible) en función del bien jurídico que se tutela: la Hacienda Pública en sentido dinámico.

Mediante el RPT no se tutela el patrimonio del Estado, no es ese el bien jurídico protegido. Por ende, no es tan lineal que, con el solo pago del capital e intereses del tributo evadido, pongamos por caso, implique una reparación integral a la afección propinada al bien jurídico.

No se trata de delitos meramente patrimoniales.

Esto por cuanto aquella lesión a la Hacienda Pública en el momento de consumación del delito implicó una afrenta directa que se tradujo en una menor cantidad de recursos públicos disponibles para atender a las necesidades públicas que, en aquel entonces, se demandaba satisfacer.

Esas necesidades públicas son actuales, no pueden esperar. La garantía efectiva de los derechos reconocidos desde la Carta Fundamental no acaece sino mediante la asignación de recursos de los que se hace el Estado para atenderlos. Y la herida propinada por el hecho dañoso que presupone el delito tributario (que implica, entre otras cosas, menos recursos para escuelas, hospitales, etc.) no se sutura con el pago de lo debido mucho tiempo después, cuando las condiciones socioeconómicas podrían ser muy diferentes (por ejemplo, con un deterioro o depreciación de la moneda ostensible) y cuando aquellas necesidades que no se atendieron en el momento oportuno ya no van a poder ser satisfechas tardíamente.

Por eso es por lo que el legislador, con buen tino, pretende acercar lo más posible el momento del pago íntegro e incondicionado al hecho imponible y al hecho punible, para arribar a una verdadera reparación y a una justa composición del conflicto jurídico-penal.

VI - LA FAMOSA BALA DE PLATA

No es menor la condición que establece la norma que consagra la reparación integral en materia penal tributaria. El beneficio puede ser utilizado por única vez. Esto pretende irrogar un efecto disuasivo y persigue una clara finalidad de prevención especial.

Se trata de darle una chance, una, al contribuyente que comete un delito tributario para que reflexione y desista de realizar una acción antijurídica en el futuro. El mensaje claro de la norma es, por esta vez, solo por esta vez, usted va a poder pagar y zafarse del proceso penal.

De nuevo, soslayar oblicuamente esta condición mediante la aplicación irrestricta de la norma general del Código Penal también implicaría un vaciamiento liso y llano del contenido y de la finalidad que inspira al artículo 16 del RPT.

VII - CONSECUENCIAS INDESEADAS DE UNA INTERPRETACIÓN AMPLIA

Es menester advertir que arribar a una interpretación contraria a la que se postula aquí, además de un desatino, conlleva a que corra peligro la existencia misma del RPT, ya jalonado por sucesivas moratorias, aumentos de condiciones objetivas de punibilidad que implican la aplicación retroactiva de las leyes penales más benignas⁽¹¹⁾, etc.

Aplicar la reparación integral en forma genérica, es decir, permitiendo la fuga del proceso ante el pago del impuesto evadido en cualquier momento y en forma ilimitada, implicaría en el plano sociológico dos consecuencias disvaliosas:

a) que los contribuyentes evasores dilaten el proceso lo más posible, pospongan la invocación del instituto de la reparación integral la mayor cantidad de tiempo posible, incluso hasta la sentencia definitiva luego del debate oral, a la espera de moratorias salvadoras, leyes penales más benignas, entre otras posibles válvulas de escape previo a la

utilización del beneficio (y, por ende, tendremos procesos penales eternos, intencionalmente dilatados a tales fines, y el bien jurídico protegido nunca reparado o reparado demasiado tardíamente);

b) es una invitación a la evasión, por cuanto el mensaje subyacente es el siguiente: evada tranquilo, evada todo lo que quiera, ya que, en el peor de los casos, si lo detectan, si lo denuncian, si el proceso penal logra avanzar, si no hay moratorias ni regímenes premiales que lo trunquen, si no hay aumentos de condiciones objetivas de punibilidad que dejen a su evasión por debajo del umbral mínimo de punición, a lo sumo y en el peor de los escenarios deberá pagar lo que debió haber declarado y pagado en el momento oportuno (allá lejos y hace tiempo). La percepción de riesgo es nula y la relación costo-beneficio de la evasión es altamente tentadora. Un despropósito.

VIII - ESTADO DE LA JURISPRUDENCIA

Haremos, finalmente, un recorrido respecto de lo que han dicho los tribunales superiores sobre este asunto.

Uno de los pronunciamientos señeros en la materia es el de la Corte Suprema dictado en el caso **"Sigra SRL"**⁽¹²⁾. En el caso, las instancias precedentes declararon extinguida la acción penal en los términos del artículo 14 de la ley 23771 y sobreseyeron total y definitivamente al imputado. La cuestión era que el contribuyente no había pagado la totalidad de las obligaciones, sino que había regularizado las mismas mediante un compromiso de pagar en cuotas lo pretendido por el Ente Recaudador.

Lo primero que hace la Corte es recordar que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra y cuando esta no exige esfuerzo de interpretación, debe ser aplicada directamente. Y luego, prosigue afirmando que el *"efectivo cumplimiento de las obligaciones"* no puede ser otra cosa que el pago total, y que aun cuando la autoridad administrativa aceptase el pago en cuotas, como aconteció en autos, hasta que no esté abonada la última no puede entenderse cumplida la obligación y ello es lo que se ajusta a la letra de las disposiciones antes referidas y al texto del artículo 14 de la LPT. Lo contrario, implicaría un supuesto de arbitrariedad por interpretación disvaliosa.

El procurador general de la Nación, en su dictamen, agregó algo que considero crucial, vinculado con el principio de legalidad procesal y oficialidad en la persecución penal como regla: *"está claro que con la interpretación que propone [la Cámara Federal de Mar del Plata, léase, el a quo] lesiona el principio de legalidad, en la medida que la extinción de la acción representa una excepción al mismo, y como tal debe ser interpretada restrictivamente"*.

Este precedente se complementó luego con el fallo, también célebre, **"Bakchellian"**⁽¹³⁾. En este caso, el contribuyente se había acogido al plan de facilidades de pagos dispuesto en el decreto 1384/2001. La defensa técnica invocó lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 73 de la ley 25401 y el artículo 38 del decreto 1387/2001. Mediante dichas normas se establecía que el Organismo Recaudador estaba dispensado de formular denuncia penal respecto de los delitos previstos en las leyes 23771, y sus modificaciones, y 24769 en aquellos casos en que el Poder Ejecutivo Nacional hubiese dispuesto regímenes de presentación espontánea en función de lo reglado por el [artículo 113, primer párrafo, de la ley 11683](#) (t.o. 1998) y sus modificaciones, en la medida en que el responsable de que se trate regularice la totalidad de las obligaciones tributarias omitidas a que ellos se refieran.

Del dictamen del procurador general de la Nación, tomado *in totum* por la Corte Suprema, se extraen los siguientes argumentos:

"...El artículo 73 de la ley 25401 establece en todas sus hipótesis, como requisito adicional para la concesión del beneficio en discusión, el pago total de las obligaciones tributarias omitidas y no solo, como pretenden los apelantes, el mero acogimiento a un plan de regularización.

Pero no creo que en casos como el presente, en el que el contribuyente se ha acogido a un régimen de facilidades de pago dispuesto por el Poder Ejecutivo (segundo supuesto), la solución consista, sencillamente, en no hacer lugar a la solicitud de extinción de la acción penal y ordenar la prosecución de la causa.

Ello lo entiendo así, pues considero que si la ley le ofrece al contribuyente la posibilidad de poner fin a la acción y evitar la imposición de la pena abonando la totalidad de la deuda y, a la vez, admite la posibilidad de que ello tenga lugar en el marco de un régimen de facilidades de pago (segundo párrafo), no parece lógico que el proceso penal pueda proseguir hasta el dictado de una sentencia definitiva, eventualmente condenatoria, mientras el contribuyente se halla cumpliendo las cuotas del plan de pago previamente acordado.

Por el contrario, en mi opinión, la previsión por parte del legislador de un plazo para el cumplimiento de las obligaciones que es condición para la extinción de la acción importa, implícitamente, una suspensión ministerio legis del trámite del proceso y de la prescripción de la acción (Fallos: 325:1731 y causa R 962, L. XXXVI, 'Rivera Gorbal, Jorge y otros s/arts. 864, 866, 871, 876, 1112, 876, 882 y 638 del Código Aduanero', sentencia del 13 de septiembre de 2002), hasta tanto el contribuyente cumpla satisfactoriamente con la totalidad de los pagos estipulados en el régimen de regularización, en cuyo caso deberá desistirse de la pretensión punitiva, o se produzca la caducidad del plan de facilidades de pago por incumplimiento (cf. artículos 12 y ss. del decreto 1384/01), en cuyo caso deberá reiniciarse el ejercicio de la acción penal pública".

Vale decir que este precedente complementa a "Sigra", por cuanto en aquel el Máximo Tribunal sostuvo que, para la aplicación del instituto de la extinción por pago, no bastaba el mero acogimiento a un plan de pagos, sino que la cancelación de las obligaciones debería ser total. Y este último precedente lo que viene a decir es que mientras el plan esté en vías de cumplimiento es irrazonable continuar con la causa penal, por lo que consagra una suerte de suspensión *sui generis* de la acción penal, con la correlativa suspensión del plazo prescriptivo, ello a las resultas de lo que ocurra con el plan respectivo.

Luego, ya con el instituto de la reparación integral introducido en el artículo 59 del CP, la Cámara de Casación Penal tuvo la oportunidad de expedirse en el fallo **"Sanatorio Nuestra Señora del Pilar"**⁽¹⁴⁾.

Allí, la Sala I sostuvo que "el régimen penal tributario -texto según ley 26735, que se encontraba vigente a la fecha de comisión del hecho investigado-, como materia especial aplicable al caso, contemplaba una excusa absolutoria referida a la regularización espontánea de las obligaciones evadidas".

"Se encontraba vigente un régimen que, por especialidad y oposición, desplaza al general establecido por el art. 59 inc. 6) del CP, por aplicación del art. 4 del mismo cuerpo normativo.

La interpretación contraria ... vaciaría de contenido al artículo 16 de la ley 24769 en tanto el inciso 6) del artículo 59 del CP exige menos requisitos a fin de extinguir la acción penal que el Régimen Penal Tributario" [el destacado nos pertenece].

En la misma línea, la Sala IV de Casación dictó el fallo "**Acosta, Fernando**".⁽¹⁵⁾

En dicho precedente se dejó en claro que "no es posible en el presente caso la aplicación de la causal extintiva en los términos del artículo 59, inciso 6), del CP, pretendida por los defensores particulares, toda vez que, por imperio del artículo 4 del mismo digesto normativo, el objeto procesal debe circunscribirse al régimen propio previsto para el delito imputado en autos -apropiación indebida de tributos-. Ello así, por cuanto el artículo 16 del Régimen Penal Tributario prevé un procedimiento particular -especial- reglado el cual, por lo dicho, es el que debe aplicarse, y no así la regla general invocada por los recurrentes".

Es interesante como la Cámara de Casación indagó acerca del bien jurídico protegido al decir que "no puede dejar de ponderarse que la apropiación indebida de tributos resultar 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 tributos) ... En efecto, la figura bajo examen 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 de la hacienda pública, entendida esta como la actividad económica financiera del Estado, compuesta por sus haberes, bienes y rentas; tendientes al mantenimiento de la actividad estatal referida sustancialmente a la prestación de los servicios públicos y, a través de ellos, a garantizar los derechos básicos de la sociedad, reconocidos constitucionalmente".

Y agregó: "Por ello, no puede perderse de vista la trascendental incidencia del régimen penal tributario, no solo 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 gasto público en su labor de garante de los derechos básicos de los individuos que conforman la República ... Frente a este escenario descripto, 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".

Asimismo, tenemos el fallo dictado en autos "**Mallo Huergo**".⁽¹⁶⁾ Allí se dejó sentado con claridad que "[e]l Régimen Penal Tributario, como materia especial aplicable al caso, en comparación con el artículo 59, inciso 6), del Código Penal, tiene una normativa específica que prevé mecanismos determinados -que a su vez exigen ciertos requisitos para su operatividad- para extinguir la acción penal por pago. Ello, se encuentra regulado tanto en la ley vigente al momento de los hechos como en el nuevo régimen establecido por la ley 27430 (art. 279 y ss.)".

En la misma línea argumental se expidió la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico en la causa "**Abbey Sea SA**".⁽¹⁷⁾:

"No puede hacerse uso del mecanismo de extinción de la acción penal previsto por el artículo 59, inciso 6), del Código Penal en supuestos regulados por la legislación penal tributaria, en virtud de la existencia de un instituto específico de extinción de la acción por pago de la pretensión fiscal, contemplado en el artículo 16 de la ley 24769".

La misma Sala resolvió en el mismo sentido en el fallo "**Barrier Solution SA**".⁽¹⁸⁾:

"Que, el cumplimiento de las obligaciones evadidas podría equipararse, sin necesidad de ingresar en comparaciones más precisas y en términos de los alcances prácticos del mismo, a la reparación integral del perjuicio ocasionado por un delito, lo que permite advertir que en la materia de la que se trata se encontraba vigente un régimen especial y diferenciador del general contemplado por el artículo 59, inciso 6), del Código Penal, razón por la cual, para que puedan producirse los efectos pretendidos por el recurrente debe verificarse si en el caso concurren los demás requisitos previstos por la ley penal especial con respecto a los delitos del denominado Régimen Penal Tributario".

"Que, en los supuestos en los que no se verifiquen los extremos contemplados por el artículo 16 de la ley 24769, no es posible alcanzar los efectos propios de la norma beneficiante, pues estos han sido previstos por el legislador especialmente para los delitos del Régimen Penal Tributario, desplazando, por especialidad y oposición, las previsiones del artículo 59, inciso 6), del Código Penal citadas, por aplicación de la previsión expresa del artículo 4 de ese mismo cuerpo normativo".

Debe señalarse que existe un aislado fallo de la Sala IV de la Cámara de Casación, el que confirma un fallo de un Tribunal Oral que declaró aplicable el instituto de la reparación integral genérico del artículo 59, inciso 6), del CP. Es el fallo "**Bianchetti**", pero el mismo resolvió confirmar el pronunciamiento del *a quo* por una razón eminentemente procesal.

De la recta lectura de ese fallo, advertimos que el voto del doctor Mariano Borinsky, al cual adhirió la doctora Ángela Ledesma (por ende, es el voto mayoritario del fallo y, en consecuencia, el relevante al momento de definir cómo se resolvió la contienda) tuvo presente que la AFIP, en su calidad de parte querellante, no formuló requerimiento de elevación a juicio a tenor de lo previsto por el artículo 347 del Código ritual y que, por ende, ha

perdido la facultad para ejercer la pretensión punitiva en tal condición. Consecuentemente, dicha inacción procesal selló la suerte de la pretensión recursiva y literalmente dijo el magistrado: "**En el particular contexto procesal del supuesto en estudio, la pretensión recursiva de la AFIP no puede prosperar**". A renglón seguido, la doctora Ledesma dijo: "**en las particulares circunstancias del caso, adhiero a las consideraciones expuestas por el Dr. Borinsky**" -el destacado nos pertenece-. Por esa razón, se confirmó el pronunciamiento del Tribunal Oral de origen, no por el asunto fondal (más allá de que el voto del Dr. Carbajo sí se expidió sobre el fondo de la cuestión planteada).

Esto implica que el fallo no puede tomarse como referencia para fundar una posición que contraviene lo que se propone en este trabajo; y esto explica también por qué la misma Sala IV un tiempo antes resolvió en "Acosta, Fernando" validar la posición del Organismo Fiscal, en orden a la no aplicación del artículo 59, inciso 6), del CP por las razones ya aludidas.

IX - CONCLUSIÓN

Como corolario, la afirmación contenida en el título de este artículo es plenamente correcta. Se aplica el instituto de la reparación integral al ámbito del derecho penal tributario.

Sin embargo, mientras alguna posición pretende que se aplique sin condicionalidad alguna, se sostiene aquí que el modo de aplicación de dicha vía alternativa de solución del conflicto jurídico penal es tal como lo regula la ley especial en la materia, vale decir, el Régimen Penal Tributario creado por el Título IX de la ley 27430, más precisamente, su artículo 16.

Es esta la única interpretación que puede predicarse como válida derivación del derecho positivo vigente, de los principios generales del derecho aplicables y de los estándares de interpretación establecidos por el Máximo Tribunal de Justicia de la Nación.

Solo mediante esta interpretación conserva coherencia todo el ordenamiento jurídico vigente, primando una ley especial y posterior por sobre una general y anterior, evitando poner en contradicción dos normas vigentes sin vaciar de contenido a una de ellas y no incurriendo en la necesidad de presuponer la imprevisión del legislador.

Por otra parte, es la interpretación que más se compadece con los fines que inspira al régimen penal especial, tendiente a la tutela de la Hacienda Pública.

Es la Hacienda Pública en sentido dinámico el bien jurídico que se protege. Esto es, ni más ni menos que la función del Estado para proveerse de recursos genuinos tendientes a satisfacer las necesidades generales de la comunidad.

Evadir impuestos, obtener dinero del Estado en forma ilegal y apropiarse indebidamente de tributos o aportes previsionales, entre otros delitos tipificados en el RPT, implican menos recursos para escuelas, para hospitales, para seguridad pública, para atender a las contingencias de la vida, tales como la vejez, la enfermedad, etc. Evadir impuestos es defraudar a la sociedad, es obtener un provecho económico particular a costa de todos. De esto estamos hablando. Del rompimiento del contrato social, de la lesión a la comunidad toda.

De esto hablaba Alberdi en su "Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina", cuando resaltaba la trascendencia de la recaudación de impuestos: "*no puede haber un gobierno gratis ni debe haberle, por ser el más caro de todos los gobiernos ... Según esto el Tesoro y el Gobierno son dos hechos correlativos que se suponen mutuamente, el País que no puede costear su gobierno no puede existir como Nación independiente, porque no es más el gobierno que el ejercicio de su soberanía por sí mismo*".

Por eso, el perjuicio fiscal es irreparable. Y por eso la posibilidad de extinguir la acción penal por pago es la excepción, y por tal debe ser interpretada con carácter restrictivo.

Porque esos recursos que le faltaron al Estado al momento de la comisión de los hechos delictivos se tradujeron en menos servicios para la comunidad. Eso es irreparable en el tiempo. Aquellas necesidades que no se pudieron satisfacer en aquel momento ya no se pueden satisfacer ahora (no podemos borrar el pasado). Por eso, no se trata de un perjuicio meramente patrimonial, de una afrenta al erario público (que la hay, por cierto), sino de una vulneración a la actividad financiera del Estado y, con ello, una conculcación de derechos (en definitiva, la efectiva vigencia y concreción de los derechos consagrados en el papel depende de la efectiva obtención y asignación de recursos para la consecución de esos fines).

Los derechos comen, todos; los derechos cuestan (como dicen Holmes y Sunstein en su obra "El costo de los derechos"⁽¹⁹⁾), la garantía de los derechos fundamentales -de primera, de segunda, de tercera y de cuarta generación- necesita de recursos. La efectiva concreción de los derechos y garantías constitucionales no es gratis, cuesta dinero, y ese dinero sale de la Hacienda Pública a la cual el derecho penal está llamado a tutelar.

Ergo, toda interpretación liviana, tendiente a generar verdaderas cartas de impunidad (ilimitadas) a quienes deciden violentar a dicho bien jurídico, es reprochable, no es admisible y repugna no solo a todo principio de interpretación de las normas jurídicas, sino fundamentalmente a todo principio que inspira el sostenimiento del Estado de derecho.

Notas:

(1) Abogado (Universidad Nacional de Mar del Plata); especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral); magister en Derecho Tributario (Universidad Austral); especialista en Fiscalidad Internacional (Universidad Complutense de Madrid); diplomado en Prevención del Lavado de Activos (United Nations Institute for Training and Research); jefe de la División Jurídica de la Dirección Regional Mar del Plata AFIP DGI; profesor a cargo de la cátedra de Derecho Tributario (Facultad de Derecho, Universidad Atlántida Argentina)

- (2) L. 23771 (BO: 27/2/1990)
- (3) [L. 24769](#) (BO: 15/1/1997)
- (4) [L. 26735](#) (BO: 28/12/2011)
- (5) [L. 27430](#) (BO: 29/12/2017)
- (6) Es llamativo que el texto normativo del art. 16 del RPT no admita también la aplicación del instituto para el delito tipificado en el art. 8, que es la mera obtención del reconocimiento de un beneficio fiscal (vale decir, se trata de un delito de peligro que precede al de "aprovechamiento" en el *iter* delictual), pues quien puede lo más debería poder lo menos
- (7) Aquí debemos debatir acerca de qué se considera como "*acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal*", entendiendo personalmente que esa alocución no puede sino referirse a la citación a prestar declaración indagatoria en calidad de imputado
- (8) [L. 27147](#) (BO: 18/6/2015)
- (9) Conf. CSJN - Fallos: 303:1965; 304:794:954:1733:1820:1822; 305:538:657; 306:721; 307:518; entre otros
- (10) Art. 10: "*El acogimiento al presente régimen producirá la suspensión de las acciones penales tributarias y penales aduaneras en curso y la interrupción de la prescripción penal respecto de los autores o las autoras, los coautores o las coautoras y los partícipes o las partícipes del presunto delito vinculado a las obligaciones respectivas, aun cuando no se hubiere efectuado la denuncia penal hasta ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando esta no tuviere sentencia firme. (Párrafo sustituido por art. 4 de la ley 27562, BO: 26/8/2020. Ver art. 13 de la ley de referencia. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina).*
- La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen, por compensación, de contado o mediante plan de facilidades de pago producirá la extinción de la acción penal tributaria o penal aduanera, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Igual efecto producirá respecto de aquellas obligaciones de idéntica naturaleza a las mencionadas, que hayan sido canceladas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley modificatoria, incluidas, en este supuesto, las inherentes al Régimen Nacional de Obras Sociales. En el caso de las infracciones aduaneras, la cancelación total producirá la extinción de la acción penal aduanera en los términos de los artículos 930 y 932 de la ley 22415 (Código Aduanero) y sus modificatorias, en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de acogimiento. (Párrafo sustituido por art. 4 de la ley 27562, BO: 26/8/2020. Ver art. 13 de la ley de referencia. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial de la República Argentina).*
- La caducidad del plan de facilidades de pago implicará la reanudación de la acción penal tributaria o aduanera, según fuere el caso, o habilitará la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en que el acogimiento se hubiere dado en forma previa a su interposición. También importará el comienzo o la reanudación, según el caso, del cómputo de la prescripción penal tributaria y/o aduanera"*
- (11) Conf., *in re*, ["Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/infracción ley 24769"](#) - CSJN - 28/10/2021 - Cita digital IUSJU007978F - CPE 000601/2016/CS00128/10/2021 - Fallos: 344:3156
- (12) Conf., *in re*, ["Sagra SRL s/ley 23771"](#) - CSJN - 25/9/1997 - Cita digital IUSJU129360A - Causa N° 2953 - S 437 XXXI25/09/1997 - Fallos: 320:1962
- (13) Conf., *in re*, "Bakchellian, Fabián y otros s/infracción ley 24769" - CSJN - 28/9/2004 - Cita digital IUSJU127341A - Causa N° 3977 - B. 766. XXXIX. RHE28/09/2004 - Fallos: 327:3937
- (14) CN Casación Penal - Sala I - Sent. reg. N° 184/20 - 13/3/2020
- (15) CN Casación Penal - Sala IV - Sent. 4/7/2019
- (16) "Mallo Huergo, Ricardo Nicolás s/recurso de casación" - CN Casación Penal - Sala I - Causa N° 899/2019 - 3/6/2019
- (17) CNPEcon. - Sala B - *in re*, "Incidente de extinción de la acción en causa CPE 1604/201", caratulada "Abbey Sea SA s/infracción ley 24769" - JNPEcon. - N° 3 - Secretaría N° 6 - Expte. N° CPE 1604/2017/2/CA3 - Orden N° 29.895 - 2/11/2020
- (18) CNPEcon. - Sala B - *in re*, "Incidente de falta de acción en causa: 'Barrier Solution SA s/infracción ley 24769'" - Causa N° CPE 527/2018/1/CA1 - 5/8/2020
- (19) Holmes, Stephen y Sunstein, Cass R.: "El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos" - Ed. Siglo XXI - Bs. As. - 2011