

Universidad Abierta Interamericana

Facultad de Ciencias Jurídicas

Carrera de Abogacía

ALTERNATIVAS AL
PROCESO PENAL TRIBUTARIO ARGENTINO

Ana Carolina Real

2003

Prefacio

El ordenamiento tributario argentino, hasta hace unas pocas décadas atrás, se resistió a receptor normas de naturaleza sancionadora que se tradujesen en la privación de la libertad de contribuyentes o de responsables que incurrieren en conductas tipificadas en uno u otro de los tipos penales descriptos en el propio ordenamiento.

Sin embargo, de modo cada vez más difundido se fue apreciando el agravamiento del fenómeno de la evasión tributaria, por alcanzar proporciones alarmantes, y fue permeando lentamente en la comunidad la procedencia de castigarla con mayor severidad que la prevista por las disposiciones entonces vigentes.

En consecuencia, también fue avanzando la idea de incorporar en la materia cierta sistematización normativa comprensiva de un régimen de sanciones adecuadas referidas a este tipo de conductas antijurídicas.

Cabe destacar que, cometido el ilícito, no siempre tiene lugar la aplicación de penalidades. Existen situaciones en las cuales se produce la extinción del derecho de perseguir con sanciones a los autores de un ilícito, y aun pueden suceder que habiéndose dictado sentencia condenatoria, la pena no pueda ser ejecutada¹. Esto significa que una causa extintiva puede producirse desde el momento de comisión del ilícito hasta una fecha posterior al dictado de sentencia firme.

En el presente trabajo, sin dejar de tener en cuenta lo referente a la acción penal y su consecuente ejercicio, nos ocuparemos en analizar con mayor amplitud las cuestiones procesales o adjetivas.

Es importante puntualizar que sólo incursionaremos en algunos puntos en particular, los que estimamos pueden tener mayor interés y relevancia en orden a la aplicación del Régimen Penal Tributario y Previsional instaurado por

la ley 24.769, estando lejos de nuestra pretensión el tratamiento general del proceso penal nacional, lo que excede el objeto de este estudio.

En este sentido, no será analizado el proceso penal común, sino que por el contrario, se profundizará únicamente respecto de las distintas alternativas que en él pueden presentarse y las posibilidades actuales de extinción de la acción penal. Estas serán en algún caso, propias del régimen especial que nos ocupa, como el modo de extinguir la acción penal reglado en el artículo 16 del ordenamiento legal antes citado, mientras que en otros se tratará de nuevos institutos de naturaleza general que han sido introducidos por sendas leyes modificatorias del Código Penal o del Código Procesal Penal de la Nación, que serán considerados en cuanto a sus concretas repercusiones y relaciones con lo penal tributario y previsional.

En definitiva, la razones anteriormente expuestas, nos llevan a concentrarnos en la figura específica de la alternativa contenida en el propio régimen penal tributario y, posteriormente, desarrollar la figura de la suspensión del juicio a prueba y el instituto del juicio abreviado, analizados ambos a la luz de lo establecido en el Régimen Penal Tributario y Previsional de la ley 24.769, en conjugación con los valiosos aportes efectuados por la jurisprudencia y la doctrina actual en el área.

INTRODUCCIÓN

“La Solución Del Conflicto Sin Pena”

“El origen del proceso penal no está en la necesidad de la defensa social, sino en la necesidad de la defensa del derecho”.²

Durante mucho tiempo, el impuesto fue resistido porque se lo consideró fruto de la desigualdad, el privilegio y la injusticia. El cumplimiento de obligaciones tributarias representaba un signo tangible de sometimiento y de servidumbre del individuo hacia el Estado³.

De allí que destacados tratadistas consideraran al impuesto como un mal y que no se interesasen por la evasión, permaneciendo indiferentes ante ella o incluso llegaran a estimularla. David Ricardo afirmaba que el impuesto, cualquiera que fuese la forma que se estableciera, sólo significaba la elección entre varios males, y que por lo tanto el mejor impuesto era el de importe menor⁴.

No es de extrañar entonces, que halla quedado arraigada en la mente de los ciudadanos la impopularidad del impuesto y su deseo de eludirlo de cualquier forma, así como que no fuesen mal vistas las maniobras evasivas ni quienes las efectuaban.

Modernamente la doctrina ha variado fundamentalmente en cuanto a su concepción del impuesto, que de simple medio para obtener recursos ha pasado a constituir un elemento esencial para la existencia misma del Estado y el logro de sus fines. Fue Wagner uno de los primeros teóricos, que vio al impuesto no como elemento dañino o “mal menor”, sino como un útil instrumento de modificación de la distribución de la renta nacional en sentido igualitario.

Las doctrinas actuales hablan de política fiscal puesta al servicio de la economía. Se le asignan al impuesto objetivos económicos como el de

favorecer o frenar formas de producción, actuar sobre la coyuntura y promover el desarrollo económico. Todo ello lleva a la legitimación del impuesto tanto desde el punto de vista jurídico como ético, y su pago se transforma en un deber cívico para los ciudadanos.

Por ello es que en nuestro tiempo, y en los modernos ordenamientos estatales, la plaga de la evasión impone medidas represivas adecuadas, por más que se siga considerando como utópica cualquier pretensión de estirparla.

Todo cuanto venimos exponiendo, no indica claramente que no todos los integrantes de una colectividad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias obligando al Estado, en consecuencia, a prever ese incumplimiento, lo que implica configurar en forma específica cuáles son las distintas transgresiones que pueden cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso.

La regulación jurídica de todo lo atinente a la infracción y a la sanción tributaria corresponde al derecho penal tributario, que puede ser definido como aquél que tiene por objeto la tipificación del ilícito tributario, la determinación de sus efectos y de las relaciones que genera y la regulación de sus sanciones, así como de los efectos derivados de éstas⁵.

Luego de casi siete años de vigencia, se suplantó el régimen penal instaurado por la ley 23.771, remplazándolo por uno nuevo, bajo la ley 24.769, que recepta y amalgama principalmente la experiencia doctrinaria y jurisprudencial adquirida durante el lapso de vigencia de dicha ley y la valiosa opinión científica del propio organismo recaudador.

No debería sorprender que la aplicación de una ley de esta naturaleza presente dificultades al intérprete y proyecte luces y sombras. Resulta ilusorio pensar que ésta o cualquier otra ley penal tributaria pueda abarcar en una síntesis integradora, de manera definitiva, la compleja problemática que plantea la interacción de la norma penal con la norma tributaria, la dialéctica entre el

hecho punible y el hecho imponible que lo nutre y, lo que no es menos importante, el desafío que plantea el equilibrio de los procedimientos de una y otra rama del derecho a la luz de su recíproca influencia.

Se afirma con ello que no son temas fáciles. En los intentos por lograr una adecuada sistematización, antes que grandes saltos se advierte una convergencia lenta, trabajosa, que va sedimentando una mejora por momentos imperceptibles en la construcción del Estado de derecho y a la cual no es indiferente el funcionamiento de sus instituciones, en particular de los órganos encargados de aplicar la ley.

Según la doctrina imperante en el área⁶, el balance global de la ley 24.769, no resulta del todo beneficioso, ya que la ansiedad por plasmar el principal objetivo que la inspiró, es decir, que haya presos por evasión, condujo en los casos de delitos agravados a elevar la pena hasta impedir la eximición de prisión o la condena de ejecución condicional. De esta manera ha venido a consagrarse un status discriminatorio respecto de otros delitos que nadie se animaría a calificar de menos graves como el homicidio en riña (art. 95 C.P.), o el estupro (art. 120 C.P.), entre otros; y además, se interfiere la facultad de los jueces para apreciar las condiciones determinantes de la libertad de las personas. Dicho de otro modo, como acertadamente lo señaló el diputado Cafferata Nores, se ha distorsionado la función cautelar de la prisión preventiva transformándola en una pena⁷.

Si bien con la pena se quiere ahora determinar la aceptación de algunos standards de conducta en la población, dando seguridad y amparando como correctos los comportamientos individuales adecuados a ellos, no siempre será necesario utilizarla en calidad de réplica de los ilícitos.

En efecto, hay supuestos, tales como los delitos de bagatela, donde se pierde el interés jurídico en amenazar con el castigo dada la menor importancia de la afectación del bien jurídico tutelado, dejándose entonces de percibir la infracción como delito. Generalmente esto es lo que acaece en la práctica, según nos indica la jurisprudencia predominante, por diversas razones que no

viene al caso analizar en esta instancia del trabajo, pero lo cierto es que la descriminalización funciona con el carácter de una abrogación legal para una situación ya admitida en los hechos. Así lo hizo la ley anterior y lo mantiene la reforma de la ley actual que nos ocupa, efectuando una demostración acertada de lo que venimos sosteniendo.

Toda vez que surjan modos y procedimientos alternativos idóneos que funcionen en calidad de réplica ante la infracción de la norma penal, sin provocar los efectos estigmatizantes de la condena penal y con la posibilidad de efectivizarlos de manera rápida y eficaz, habrá de justificarse el apartamiento legal al trámite normal a fin de dar una solución diferente al conflicto suscitado, dejando de lado, aunque más no sea por un determinado lapso, a la imposición de la pena.

Es que si las proclamadas funciones retributivas y de prevención general de la sanción se alcanzan por otras vías alternativas, no habrá razón para insistir en su aplicación, salvo que se comulgue con concepciones positivistas, elitistas o segregacionistas. Tendremos entonces la solución del conflicto sin pena y sin mengua de su misión de proteger el esquema legal mínimo establecido por el ordenamiento jurídico vigente.

Más aún, puede llegar a ser un modo muy efectivo de conseguir afianzar la confianza en las normas por parte de los ciudadanos y de ejercitarlos en su respeto, obrando inclusive de elemento disuasivo de los potenciales delincuentes, si ciertos hechos dan lugar a actuaciones donde se verifica la infracción y como consecuencia de ello se infligen secuelas costosas al autor, tales como el pago íntegro, con intereses y daños causados; la registración en calidad de antecedente desfavorable de tal comportamiento; o la pérdida de la condición de proveedor del Estado, por mencionar algunos ejemplos.

Creemos, en coincidencia con lo expuesto por Chiara Díaz⁸, que si dichas circunstancias se logran, las mismas pueden ser mucho más impresionantes y producir además temor en terceros, quienes en la mayoría de los supuestos no obran por conocimiento y convicción de las bondades del

sistema impositivo – previsional sino en razón del miedo que les provoca la efectividad del régimen represivo ante su incumplimiento.

En tal sentido, resulta de vital importancia relevar los institutos y procedimientos que son objeto de estudio de este trabajo, los cuales como anteriormente hemos mencionado, se integran en una trilogía compuesta en primer lugar, por el instituto consagrado en el art. 16 de la ley 24.769, que tiene su antecedente directo en el art. 14 del texto derogado, denominado “principio de oportunidad”, en donde se prevé la posibilidad bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, de extinguir la acción penal en los procesos penal tributarios.

El segundo componente está dado por la posibilidad de aplicar a la materia penal tributaria – previsional, la institución de la suspensión del juicio a prueba, la cual ha sido incorporada al Código Penal de la Nación, en el año 1994 a través del dictado de la ley 24.316⁹; permitiendo que se resigne el interés protegido por la persecución penal oficial para alcanzar la protección de otros intereses, interrumpiendo la persecución penal pública.

Por último, y por ello no menos importante, encontramos al instituto del “juicio abreviado”, que fuese incorporado por ley 24.825¹⁰ al Código Procesal Penal de la Nación, a través del art. 431 bis, el cual surge ante la necesidad de que en determinados casos se concreten procesos de tramitación simplificados, que den adecuada y pronta respuesta a los requerimientos de las partes tocadas por el conflicto, pero dicha simplificación debe necesariamente respetar las exigencias mínimas que para el desarrollo del proceso se imponen desde el nivel constitucional.

Es dable destacar que los institutos mencionados entre otras características y ventajas, presentan la posibilidad concreta de agilizar la administración de la justicia penal, favoreciendo en algunos casos, la participación de la víctima y, facilitar una más racional distribución de energías judiciales.

En síntesis, se trata de evitar las consecuencias negativas que la intervención penal produce sobre la persona del imputado, de satisfacer los intereses reparatorios de la víctima y, por último, de colaborar en la racionalización de la política estatal de persecución penal.

Es particularmente importante asimismo comprender e interpretar las diferentes instituciones en análisis, con un sentido progresivo, sistemático – teleológico y superador inclusive de la literalidad del texto para poder extraerle el máximo de sus posibilidades como medio alternativo de solución del conflicto penal, aún para los casos de delitos económicos.

Claro está que en toda la problemática de los medios alternativos, habremos de tener presentes las profundas y atinadas reflexiones efectuadas desde su postura garantista por el gran maestro italiano Luigi Ferrajoli: *“... si la prevención se concibe no sólo como el fin de la pena, sino también como su criterio de aplicación, desaparece cualquier clase de razón para que se castigue sólo por lo que se ha hecho y no también por lo que uno es, o incluso parece o es posible que uno sea, o por lo que parece que se ha hecho, o que uno es según la opinión de la generalidad a la que va destinada la función disuasoria y disciplinaria de la pena”*¹¹.

No obstante lo expuesto, los tribunales no siempre lo han entendido de esa manera y en concordancia, en diversas ocasiones se ha negado la aplicación de alguno de los institutos en cuestión, por fundamentos que carecen de validez alguna, como más adelante veremos.

Precisamente éste es el aporte que se desea realizar a través de la elaboración y el desarrollo del tema en concreto, la necesidad fundamental de no sólo comprender, sino además, aplicar desde un punto de vista teórico – práctico, las nuevas posibilidades que surgen a raíz de las incorporaciones legislativas, en función de que el mismo ordenamiento penal estipula en su art. 4 que sus disposiciones deben aplicarse a todo los delitos previstos por leyes especiales, como es el caso del Régimen Penal Tributario y Previsional de la ley 24.769, salvo que éstas dispusieran lo contrario, lo que no se aplica al caso

específico; promoviendo como objetivo principal el lograr una administración de justicia más eficiente y expeditiva.

Para el desarrollo teórico de lo *ut supra* expuesto, consideramos necesario, y como primer paso, realizar un panorama general referente a lo dispuesto por la ley penal tributaria en sus diferentes articulados, como así también un breve análisis de los delitos previstos en la misma.

Posteriormente se analizarán cada una de las alternativas al proceso penal tributario y previsional citadas, siempre en relación con la materia, y en función de lo dispuesto por el ordenamiento vigente, como así también se intercalarán las diferentes opiniones jurisprudenciales y las referentes al derecho comparado en general, para lograr de esa manera un acabada y profunda comprensión de la importancia actual de la problemática planteada.

Capítulo I

NOCIONES GENERALES DE LA **LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL** **N° 24.769**

I. Introducción

Después de una experiencia de más de un lustro en la aplicación de la ley 23.771, el Poder Ejecutivo y el Congreso de la Nación estimaron necesario revisar la regulación de la materia penal tributaria, tratando de perfeccionar con una mejor técnica tal normativa y además, incorporar los nuevos delitos que aquélla hacia aconsejable.

Todo ello se justificó, según lo suscitado en la discusión parlamentaria, *“por el decaimiento de la conciencia tributaria en la población y el daño cada vez más grave sufrido en los ingresos tributarios y previsionales, a la vez que en la conveniencia de concretar un cambio en la visión de este tipo de delincuencia económica, estimando inaudito tolerar ese daño causado por el delito fiscal en sus diversas formas al erario público en países con un relativo grado de desarrollo como el nuestro. El resultado ha sido lamentable en cuanto se llegó a una escasa moral fiscal en la población, mientras que las prestaciones de los servicios públicos y la asistencia a los sectores marginados del circuito económico resultan insuficientes provocando, en consecuencia, trastornos graves en amplias franjas de la sociedad, a punto tal que esas circunstancias pueden conducir en última instancia a la desaparición del Estado como tal, o al menos, a la creación de condiciones conflictivas que podrían generar esos graves trastornos”*¹².

Es importante resaltar esos términos vertidos en el debate parlamentario y que han sido consignados expresamente en el párrafo anterior, porque de acuerdo a nuestro esquema, se está entonces en una verdadera situación límite, de emergencia extraordinaria, donde se deben obtener resultados y lograr eficacia en corto tiempo sobre los objetivos perseguidos, actuando en tal contexto las penas seleccionadas en retribución de las conductas antijurídicas tributarias y previsionales como reafirmaciones de las normas impositivas lesionadas con la evasión y a modo de eficiente disuasivo de la reiteración de las mismas por los contribuyentes. Se ha recurrido así una vez más al

agravamiento punitivo a título ejemplar y con fines de prevención general mediante una decisión de política criminal específica.

II. El Bien Jurídico Tutelado

II. 1. Concepto General

Uno de los límites al ius puniendi en un estado social y democrático de derecho lo constituye el principio de que el derecho penal, como sistema de protección de la sociedad, sólo se justifica en tanto propenda a la exclusiva protección de bienes jurídicos, entendidos como condiciones de la vida social, en la medida que afectan los derechos de participación del individuo en el sistema social.

El concepto de bien jurídico se utiliza por la doctrina penal en dos sentidos distintos:

- a) En el sentido político criminal (*de lege ferenda*), de lo único que merece ser protegido por el derecho penal, y;
- b) En el sentido dogmático (*de lege data*) de objeto efectivamente protegido por la norma penal vulnerada de que se trate. Aquí interesa como objeto de la tutela jurídica, por ejemplo, la vida, la propiedad, etc, en cuanto el Código Penal castiga determinados ataques contra estos bienes.

La protección de los bienes depende de los intereses y valores en un momento histórico; no se protegen valores desvinculados de una estructura social en un lugar y tiempos concretos.

En coincidencia con lo expuesto por Zaffaroni, coincidimos en determinar que el bien jurídico penalmente tutelado es la relación de disponibilidad de un individuo con un objeto, protegida por el Estado, que revela su interés mediante la tipificación penal de conductas que la afectan¹³.

Cabe mencionar, por último, las diferentes funciones del bien jurídico, las que se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a) Función sistemática, que sirve para la clasificación de los distintos tipos penales en el Código Penal;
- b) La función de guía de interpretación, en donde su determinación establece que conductas no lo lesionan ni lo ponen en peligro, y
- c) Función de criterio de la medición de la pena, la cual dependerá de la menor o mayor peligrosidad o gravedad del ataque al bien jurídico para su graduación.

II. 2. El Debate Parlamentario y el Bien Jurídico en la ley 24.769

En oportunidad del debate parlamentario se enfatizó que la pretensión de implementar un nuevo régimen penal tributario se justifica en el decaimiento de la conciencia tributaria de la población y en el daño cada vez más grave que sufren los ingresos en materia tributaria y previsional. El bien jurídico que se tutela en este caso trasciende lo individual, ya que en definitiva se intenta proteger la propia constitución del Estado en lo relativo a la conformación de las finanzas públicas; de allí la gravedad de la evasión.

También se expresó que, en general, el bien jurídico tutelado en la ley penal tributaria es la intangibilidad de la recaudación de tributos¹⁴, y recursos de la seguridad social a cargo de la Dirección General Impositiva. El fisco es el sujeto activo de la relación jurídica de origen legal, establecida con los obligados y sujetos pasivos, a quienes, una vez verificados los presupuestos de hecho imponen el deber extrapenal de ingresar íntegra y oportunamente a la suma emergente como obligación legal¹⁵.

De manera tal que una visión político criminal indica que, mediante la nueva normativa, se ha pretendido, por medio de la amenaza de una sanción penal, enervar aquellas conductas de mayor contenido disvalioso, dirigidas a menoscabar los recursos tributarios y de la seguridad social.

En apoyo de tales consideraciones, el miembro informante de la Cámara de Diputados acudió a la doctrina sentada por la Corte Suprema¹⁶. En el precedente dictado el 13 de mayo de 1986, se dilucidaba una cuestión negativa de competencia y se afirmó, sobre la base de la ley 11.683 por entonces vigente, que la presunta defraudación fiscal o evasión impositiva tiende a obstruir el poder financiero de la administración pública, afectando la incolumidad de sus rentas fiscales, sin abundar con otros argumentos la justificación de tal aserción.

Posteriormente nuestro Máximo Tribunal se expidió en el sentido de que *“las normas fiscales no persiguen como única finalidad la recaudación pues exceden el mero propósito mantener la integridad de la renta fiscal, ya que se inscriben en un marco jurídico general de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales y normas tuteladas por los tipos penales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes”*¹⁷.

No obstante, las distintas concepciones doctrinarias o jurídicas en torno al concepto en cuestión, lo cierto, es que nuestra Carta Fundamental prescribe la organización democrática de los procedimientos generadores del derecho y la declaración dogmática de derechos y garantías, a los cuales deben inexorablemente sujetarse aquellos procedimientos. Para el cabal cumplimiento de tales premisas, diagrama una actividad financiera pública encaminada a la obtención de ingresos y realización de gastos, con el objeto de efectivizar los procedimientos y los derechos constitucionalmente establecidos. De tal manera, no se trata de una actividad donde los recursos se obtienen de cualquier forma; ni los gastos se materializan conforme a etéreos criterios económicos de necesidad pública o fines estatales contingentes, sino para garantizar la efectiva actuación de los derechos consagrados por la Constitución¹⁸.

Bajo este perfil el bien jurídico protegido no será un concepto abstracto de carácter macroeconómico, ni anidará en un simple resguardo del patrimonio, el cual no siempre será estatal en el ámbito de la seguridad social. Antes bien,

estará fincado en premisas constitucionales que imponen la necesidad de contribuciones para lograr la eficaz realización de los derechos que consagra.

Como corolario de lo expuesto, cabe diferenciar al respecto dos posturas doctrinarias referentes al bien jurídico tutelado por la norma penal tributaria. Por una parte, la tesis patrimonialista identifica la protección de la hacienda pública con el daño erario, que se entiende como el conjunto de los bienes afectados a la consecución del bien común. Por la otra, la tesis funcional interpreta que la ley protege la realización de la actividad financiera del Estado y, a través de ella, el cumplimiento de sus fines. El nuevo régimen penal tributario ha sido estructurado con delitos de contenido patrimonial reflejados, esencialmente, en figuras de resultado, aunque no debe perderse de vista que en el tratamiento parlamentario se sostuvo como bien jurídico protegido el normal flujo de ingresos y egresos fijado por las leyes para que el Estado desarrolle su actividad financiera, lo cual comprende sus dos grandes institutos; los ingresos públicos y el gasto público. Los tipos penales identificados en la ley penal tributaria y previsional N° 24.769, contemplan la protección de ambos componentes de la dinámica financiera.

III. Las Sanciones Instituidas

Como anteriormente adelantamos, en el transcurso del debate parlamentario, se entendió que el daño que produce el delito fiscal en sus diversas formas resulta inaudito en economías con un relativo grado de desarrollo, en la que los ingresos no alcanzan para el sostenimiento de los bienes públicos necesarios y por ello, se consideró necesario, en palabras del miembro informante:

“... disponer un margen de penas lo suficientemente disuasivo como para evitar la reiteración de este tipo de conductas por medio de éstas medidas ejemplificadoras. Esto no es nuevo en el derecho argentino y, en esta oportunidad, se estima necesario repetirlo...”¹⁹.

Al margen del olvido de las palabras del maestro Beccaria; el cual nos enseñaba que *“uno de los más grandes frenos del delito no es la crueldad de*

*las penas, sino su infalibilidad, ya que la certidumbre de un castigo, aunque moderado, produce siempre impresión más honda que el temor de otro más terrible unido a la esperanza de la impunidad*²⁰; lo cierto y concreto resultó ser que la mayoría de los delitos tipificados en la ley en análisis poseen una pena que se extiende de dos a seis años de prisión (arts. 1, 6, 7, 9 a 12). De tal manera que, en términos generales, se han aumentado las sanciones que establecía la ley anterior 23.771, advirtiéndose en las figuras no agravadas una correlación con el delito de fraude a la Administración Pública, previsto en el art. 14 inc. 5 del Código Penal.

Este último aspecto tampoco es definitivo para justificar el quantum de la pena, puesto que si bien el paralelismo no puede traducirse en una relación matemática, no cabe duda de que, de ordinario, las defraudaciones contra la Administración Pública superan holgadamente las cuantías fijadas tanto en la evasión simple cuanto en la agravada.

Cabe destacar asimismo, que en la ley 24.769, se ha seguido una política inversa a su fuente, ya que en España se optó por reducir el máximo de la sanción establecida en el antiguo art. 349 del Código Penal, el cual preveía una sanción de prisión menor, es decir, de seis meses y un día a seis años; por su parte, en el nuevo art. 30 se estipula una pena de prisión de uno a cuatro años, manteniéndose la multa del tanto al séxtuplo.

Por otra parte, la ley penal tributaria y previsional estatuye, en los tipos agravados, sanciones que oscilan de tres años y seis meses a nueve años de prisión (arts. 2, 3 y 8), a diferencia del texto español que la impone en su mitad superior, es decir, de tres a cuatro años.

Afianzado el legislador en su objetivo de incrementar la función de prevención general de la pena, no tuvo reparo en amenazar con sanciones que lucen desproporcionadas e inicuas con relación a las establecidas por otros bienes jurídicos de superior o igual jerarquía, como por ejemplo, las establecidas para el delito de lesiones gravísimas (art. 91), el previsto en la

privación ilegal de la libertad (art. 140), asociación ilícita (art. 210) y falsificación de moneda (art. 282).

La individualización legal de la pena debe guardar una adecuada proporcionalidad con el bien jurídico afectado. Ello conlleva la necesidad de que el legislador sea congruente en la sanción que establece para la protección de los distintos bienes entre sí. La escala axiológica emerge de la Constitución Nacional y de los Tratados Internacionales que se incorporaron en su texto a raíz de la reforma constitucional producida en el año 1994.

Conforme a la pena estatuida en estos casos, se impide la viabilidad de la excarcelación, la condena de ejecución condicional y la suspensión del juicio a prueba con el claro objetivo de que el imputado sufra irremediamente las vicisitudes propias de la encarcelación, queriendo lograrse que en función de las necesidades políticas del momento, nuestro sistema penal y procesal desconozca principios que inspiran y deben inspirar la reglamentación de la Constitución por medio de legislación de segundo orden.

IV. Delitos Tributarios

A continuación se realizará una breve descripción de los delitos tributarios contenidos en la ley 24.769, que son aquellos que se hallan agrupados en el Título I, el cual comprende los primeros seis artículos del régimen legal penal tributario y previsional en vigencia.

IV. 1. Evasión Simple (art. 1)

Art. 1.- “Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultación es maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$100000) por cada

tributo y por cada ejercicio anual, aún cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.”

Evadir, que proviene del latín “*evadere*”, significa sustraerse, irse o marcharse de algo donde se está incluido. Así como en derecho penal “*evasión*” es la fuga por parte de quien está privado de su libertad, en derecho tributario evadir es sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda.

Con el fin de realizar una definición más completa y exacta, podríamos decir que la evasión fiscal o tributaria es “*toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatoria de disposiciones legales*”²¹.

El art. 1 de la ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769, tipifica la evasión simple y sanciona con prisión de dos a seis años la evasión de Tributos al Fisco Nacional, cometida mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, en la medida que el momento de la misma supere la suma de cien mil pesos por cada tributo y cada ejercicio anual, aun cuando se trate de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.

La norma tipifica un delito doloso en razón de la existencia de un ardid o engaño. Esta forma de fraude fiscal está caracterizada por el ocultamiento del hecho imponible y de la capacidad contributiva.

El ardid lo constituye el despliegue de artificios o maniobras, simuladores de una realidad, mientras que el engaño consiste en la simple aserción, por palabras o actos, expresa o implícitamente, de que es verdadero lo que en realidad es falso²².

Para que se configure el tipo existe un elemento cuantitativo, dado que el monto evadido debe superar los mínimos previstos en este artículo por cada

tributo y por cada ejercicio anual, inclusive tratándose de tributos instantáneos o de período fiscal menor a un año.

La definición evitó incorporar como elemento subjetivo integrante del tipo el ánimo de lucro o el propósito de perjudicar al fisco, que algunos antecedentes habían recogido, tal como así lo prevé el modelo de Código Tributario para América Latina.

Interesa examinar, en cuanto al ocultamiento la posibilidad de que sea ejecutado por actos positivos u omisión, incorporándose al tipo penal la forma omisiva, de manera concordante con la actual legislación española.

En virtud de cuanto queda indicado, la evasión está referida al Fisco Nacional, lo cual cierra la discusión doctrinaria en torno a uno de los aspectos más controvertidos de la derogada ley 23.771, como era el de la tutela de las haciendas locales.

IV. 2. Evasión agravada (art. 2)

Art. 2.- “La pena será de tres años y seis meses a nueve años de prisión, cuando en el caso del artículo 1 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$1000000).

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$20000).

c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$200000)”.

Este artículo establece la pena de prisión de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del artículo 1 concorra cualquiera de los tres supuestos previstos.

En el primero de los supuestos, la figura penal exige que se haya evadido el tributo por montos superiores a la cifra legalmente establecida.

En el segundo ítem, se requiere la utilización de personas interpuestas para los fines descritos, lo que encuentra su origen en el Código Penal español (art. 305) exigiéndose además que el monto evadido supere el monto mínimo indicado. La figura persigue el castigo de quien simula la condición de obligado tributario, que se coloca en otro para ocultar la del verdadero titular de la capacidad contributiva.

En cuanto al último de los supuestos, cabe recordar que con motivo de atraer los capitales necesarios, el Estado Nacional estableció beneficios tributarios por un lapso determinado y que los fines políticos económicos que perseguían los regímenes de promoción industrial trascendían el simple hecho de la recaudación tributaria, pues el otorgamiento de tales beneficios tenía un fin público determinado, cual es que esos recursos se invistieran optimizando el desarrollo comercial de la zona promovida durante el lapso legal.

Como corolario de lo expuesto, es dable afirmar que la política criminal fiscal seguida con el dictado de la ley penal tributaria, valoró y tuteló esa necesidad y fin público, penalizando en su articulado la utilización fraudulenta de beneficios fiscales.

El carácter agravado de la figura del inc. c del art. en exposición, requiere una condición subjetiva del obligado en atención a la cual se obtuvo el citado beneficio fiscal. Dicho de otro modo, el beneficio se ha obtenido gracias a la simulación de las condiciones formales que sirven de ropaje a quien, amparado en dicha condición, distorsiona el objetivo de política fiscal que motiva la franquicia concedida por el Estado. Estas liberaciones pueden existir en las leyes de cada impuesto como exenciones subjetivas o en leyes

especiales, cuyo ejemplo más notorio son las leyes de promoción. Es importante advertir, entonces, que están excluidas de la figura agravada las defraudaciones cometidas al fisco por la utilización de exenciones o beneficios fiscales de naturaleza objetiva contenidas en las leyes de impuestos en particular, las que quedan comprendidas en la figura base.

IV. 3. Aprovechamiento Indebido de Subsidios

Art. 3.- “Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo o de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$100000) en un ejercicio anual”.

Este tipo penal reprime con prisión de tres años y seis meses a nueve años al obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$100.000) en un ejercicio anual.

Con una técnica legislativa más depurada, se tipifica separadamente la conducta consistente en el ilegítimo aprovechamiento de subsidios directos, con lo cual nos situamos frente a una forma especial y agravada de estafa y no frente a la evasión fiscal.

Se podría afirmar, en consecuencia, que lo protegido en esta figura resulta ser el gasto público, castigando el desplazamiento patrimonial de fondos del erario a los particulares, quienes han recreado una realidad jurídica artificiosa con la intención de convertirse en destinatarios de la norma permisiva que instituye el beneficio público.

El término subsidio incorpora a toda disposición gratuita de fondos públicos realizados para fomentar una actividad de utilidad o interés social, o para promover la consecución de un fin público. Lo decisivo para encuadrar a determinada ayuda pública dentro del concepto de subsidio es la afectación del erario a un fin y el correlativo deber del beneficiario, ya sea de realizar una determinada actividad específica orientada a la consecución de dicha finalidad, o bien de encontrarse en la situación que legitima la concesión.

IV. 4. Obtención Fraudulenta de Beneficios Fiscales (Art. 4)

Art. 4.- “Será reprimido con prisión de uno a seis años el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al fisco nacional”.

En esta figura se reprime con prisión de uno a seis años al que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción u omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recupero o devolución tributaria al Fisco Nacional.

El título del artículo transmite una idea equivocada, ya que de producirse el resultado típico “obtención del beneficio”, que lleva implícito la privación o desplazamiento de fondos públicos, la figura queda excluida porque se consume en los otros delitos que de esta manera vienen a perfeccionarlo (arts. 2 inc. c y 3). Si éste fuera el caso, se trataría de un concurso aparente, donde lo que queda absorbido por el daño concreto a la hacienda pública es la figura o el hecho supuestamente autónomo de tener similitud con la calificación legal; a diferencia de lo que ocurre en el concurso ideal de delitos donde el hecho es doblemente típico²³.

La consideración como delito autónomo refuerza su dimensión punitiva y a ello se agrega el hecho de que, para este caso, no ha sido previsto un monto mínimo defraudado como integrante del tipo. No sabemos si ello obedece a una omisión involuntaria, pero se torna inconsistente con la tónica de la ley de reservar la pena de prisión para los delitos que revisten cierta entidad, y a la vez resulta inconveniente porque introduce la pena en el campo de ilícitos menores.

IV. 5. Sanciones Accesorias

Art. 5.- En los casos de los artículos 2 incisos c), 3 y 4 además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.

Este artículo dispone que en los casos de los artículos 2, inc. c, 3 y 4, además de las penas previstas en los mismos, se impondrá la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener y de utilizar beneficios fiscales por el término de diez años. La aplicación de la norma dependerá exclusivamente de la investigación que se haya realizado en la etapa instructoria y del beneficio que se haya violentado indebidamente.

En cuanto al ámbito de aplicación, el texto legal hace referencia a “beneficios fiscales de cualquier tipo”, si embargo, dada la relación de base con los artículos que la propia ley menciona, y mediando en ellos la especificación de que los beneficios fiscales son los nacionales, consideramos que debe interpretársela en este sentido.

IV. 6. Apropiación Indevida de Tributos (art. 6)

Art. 6.- Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido

el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$10000) por cada mes.

El agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, cuando el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$10.000), será reprimido con prisión de dos a seis años.

Esta figura penal constituye un delito de dolo directo, cuyo sujeto pasivo debe revestir el carácter de agente de retención o percepción obligado a actuar como tal, efectuando la retención o percepción y depositando luego dentro de los plazos legalmente establecidos.

El delito previsto se consuma una vez vencido el plazo de diez días hábiles administrativos fijados para su ingreso, debiéndose además considerar el monto mínimo establecido.

Este artículo al establecer un plazo determinado a efectos de la consumación del delito, está receptando copiosa jurisprudencia que ha sostenido, en tiempos de vigencia de la ley 23.771, que ciertas conductas endilgadas no aparecían como dolosas pues el ingreso de fondos retenidos o percibidos se había realizado pocos días después de vencidos los plazos legales para hacerlo.

V. Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social

Los tipos penales referentes a los recursos de la seguridad social, se encuentran tipificados en el Título II de la ley penal tributaria, entre los artículos 7 a 12, los que guardan simetría con los delitos tributarios contemplados en el Título I a los cuales hemos hecho referencia con anterioridad.

Resulta conveniente comenzar este análisis, haciendo notar la existencia de la ley 24.241²⁴, la que instituye con alcance nacional el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones que cubren las contingencias de la vejez, invalidez y muerte, y se integra al Sistema Único de Seguridad Social, conformando este sistema el régimen previsional público fundado en el otorgamiento de prestaciones por parte del Estado financiado a través de un sistema de reparto (Régimen de Reparto) y un régimen previsional basado en la capitalización individual (Régimen de Capitalización).

La ley citada contiene diversas disposiciones de carácter penal, entre ellas el art. 133 que tiene la particularidad de no ser definidor de tipo. El mencionado art. establece que ***“las infracciones del empleador establecidas en el acápite, serán reprimidas conforme lo prescripto por la ley 23771, sus modificaciones y sustituciones y el Código Penal”***.

Cristian Fabris plantea interrogantes sobre la problemática de alcance de tal remisión, manifestando que a partir del 1 de julio de 1994 la ley que establece el bien jurídico protegido es la ley 24.241 que establece el único sistema de seguridad social y que por lo tanto, cualquier reforma que se conciba debe tenerla en consideración, sea para adecuar o modificar la punición dispuesta en esa olvidada ley²⁵.

V. 1. Evasión Simple (art. 7)

Art. 7 Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera parcial o totalmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$20000) por cada período.

En este delito, se castiga con prisión de dos a seis años al obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro

ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al Fisco Nacional el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, cuando el monto evadido fuera superior a la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada período. Al establecer una suma mínima, sigue los lineamientos de la redacción anterior de la ley 23.771, simplificando notoriamente los porcentajes que se establecían en el art. 3 inc. b del régimen anterior.

La acción típica consiste en evadir mediante ardid o engaño, aportes o contribuciones correspondientes al sistema de la seguridad social. Se desencriminan las evasiones menores a los veinte mil pesos por cada uno de los períodos.

El sujeto activo de esta figura penal será el obligado, tanto por cuenta propia como ajena, y puede tratarse tanto de personas físicas como ideales.

En teoría, cabe que los funcionarios a cargo de personas públicas sean sujetos activos del delito, aunque es oportuno recordar que la Tesorería General de la Nación actúa como agente de retención de los aportes y contribuciones correspondientes al personal del Estado y de entes o empresas públicas²⁶. En el supuesto de que no concreten las transferencias al sistema de capitalización, la falta de entrega de los fondos percibidos tiene una regulación penal dentro de la propia ley 24.441, que en su art. 134 establece una pena de prisión de dos a seis años.

V. 2. Evasión Agravada (art. 8)

Art. 8.- “La prisión a aplicar se elevará de tres años y seis meses a nueve años, cuando en el caso del artículo 7 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos (\$100000) por cada período.

b) si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos (\$40000)”.

Este delito se reprime con una pena más severa que la prevista para la evasión simple, ya que oscila entre el mínimo de tres años y seis meses, hasta el máximo establecido de nueve años.

Se trata de las mismas calificantes enunciadas en el art. 2, con relación a la evasión agravada de tributos, la cual indica que es válido todo lo antedicho al tratar el citado artículo. Cabe mencionar que no se repite aquí la circunstancia prevista en el inciso c del art. antedicho, relativa a la utilización fraudulenta de beneficios fiscales.

En este caso la figura penal exige que la evasión supere la suma de cien mil pesos (\$100.000) por cada período o la utilización de personas interpuestas para ocultar la identidad del obligado, debiendo además superar el monto evadido los cuarenta mil pesos (\$ 40.000) por período.

V. 3. Apropiación Indevida de Recursos de la Seguridad Social (art. 9)

Art. 9.- “Será reprimido con prisión de dos a seis años, el agente de retención de aportes del sistema de seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cinco mil pesos (\$5000) por cada período”.

Respecto a esta figura se penaliza con prisión de dos a seis años al agente de retención de aportes del sistema de seguridad social nacional que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, los importes retenidos, siempre que el monto no ingresado fuera superior a la suma de pesos cinco mil (\$5.000) por cada período.

La acción típica está constituida por la falta de depósito del agente de retención de aportes al sistema de seguridad social nacional; que en materia previsional resulta ser el empleador, conforme lo dispuesto por el art. 12, inciso c. de la ley 24.241; de la suma retenida dentro de los diez días hábiles administrativos.

VI. Delitos Fiscales Comunes

En el Título III de la ley penal tributaria y previsional nacional, se encuentra tipificada la punición de delitos fiscales comunes a la materia tributaria y previsional, a la vez que incorpora algunas figuras novedosas al régimen en estudio.

VI. 1. Insolvencia Fiscal Fraudulenta (art. 10)

Art. 10.- “Será reprimido con prisión de dos a seis años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones”.

Con la nueva redacción se despejan las dudas que se habían planteado, por parte de la doctrina, durante la vigencia del régimen instaurado por ley 23.771, respecto de sí se trataba o no de un delito de peligro. En la actualidad, con la alusión a la frustración en todo o en parte de las obligaciones, no caben dudas de que se trata de un delito de resultado.

El delito descrito en el art. 10 de la ley actual, reprime con prisión de dos a seis años a la persona que, habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones

de la seguridad social nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.

La acción típica consiste en provocar o agravar la insolvencia, la cual puede ser definida como la falta de capacidad para pagar una o más deudas; la imposibilidad de atender sus obligaciones en tiempo y forma. Provocar, indica la acción de inducir o estimular a hacer algo, en tanto que agravar, significa aumentar o tornar más grave una situación o estado.

Ante lo expuesto, cabe aseverar que de lo que se trata es de engendrar o incentivar un estado de impotencia patrimonial que origine la falta de cumplimiento de los compromisos que por derecho correspondan. La insolvencia deberá evaluarse en función de la totalidad del patrimonio.

Debemos destacar que para la mayoría de la doctrina, que trató el tema a la luz de lo dispuesto por el art. 179 del Código Penal, la acción reside en frustrar en todo o en parte el cumplimiento de una obligación. Desde esta perspectiva, no se consuma con los medios especificados por la ley, sino cuando realmente se frustra el cumplimiento forzado de la obligación, para lo cual se requiere la necesidad de una sentencia condenatoria firme²⁷.

No obstante lo expuesto por el grupo mayoritario, otro sector doctrinario postula que la acción estriba en la insolvencia y los medios que enuncia el tipo penal son formas de lograrla. La frustración es el efecto de la acción²⁸.

VI. 2. Simulación Dolosa de Pago (art. 11)

Art. 11.- “Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros”.

Este tipo penal no se encontraba previsto en la ley 23.771. sin embargo, no era ajeno al ámbito tributario, ya que en el art. 1 de la ley de procedimientos se les concede, a las boletas de depósito y comunicaciones de pago, el carácter de declaraciones juradas, y sus omisiones, errores o falsedades están sujetos a las sanciones de los arts. 39, 44 y 46 de la ley 11.683 (t.o. 1998).

Asimismo, la conducta que ahora se contempla de manera autónoma se hallaba prevista, con menos extensión, en el art. 2, inciso 2 del Código Penal, que sanciona con prisión de uno a seis años al que falsificare instrumentos timbrados o papel sellado que tengan por objeto el cobro de impuestos.

A través de la sanción de la ley 24.769, esta figura se ha presentado como una figura novedosa que pretende sancionar conductas disvaliosas frecuentes que, más allá de la falsedad instrumental, no encontraban, en la actualidad, un castigo específico en nuestro derecho penal²⁹.

Seguramente en el ánimo del legislador han pesado los numerosos hechos ilícitos perfeccionados con la utilización de sellos falsificados, entre otros, de las constancias de pago en tributos, obligaciones previsionales y tasa de justicia.

Las falsedades instrumentales descritas por el artículo comprenden las constancias que puedan extraerse de los registros de la D.G.I., pero no su alteración, porque esta conducta queda atrapada por el tipo específico del art. 12 de la ley 24.769.

VI. 3. Alteración Dolosa de Registros (art. 12)

Art. 12.- “Será reprimido con prisión de dos a seis años, el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado”.

Calificada como otra figura novedosa, se tipificó la alteración dolosa de registros o soportes documentales o informáticos del fisco, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

Tiende a proteger la información del ente recaudador, amparando los datos que obran en su poder, con relación a los contribuyentes y responsables, mediante la sanción de un tipo de peligro.

La peculiaridad que se le atribuye es parcial. La misma reside no tanto en la mayor protección de objetos del organismo; que ya estaba prevista en forma general a través de los delitos de daño calificado, de hurto y de falsificación de documentos; sino en la incorporación específica de la alteración de archivos o soportes informáticos.

La acción típica consiste en sustraer, suprimir, ocultar, modificar o inutilizar de cualquier modo, los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco. La figura descrita requiere más allá del dolo, “el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado”, encubriendo astutamente la intención o representándola artificiosamente de una manera distinta de lo que realmente es, con el objeto de variar la relación o estado del obligado con el fisco nacional. Ello implica un elemento subjetivo que excluye la posibilidad de dolo eventual.

La recepción de este delito parece oportuna, no tanto por la eficacia que puede demostrar frente al beneficiario de la maniobra, quien probablemente será sancionado por la consecuente evasión o aprovechamiento del beneficio, sino frente a los agentes y funcionarios de la D.G.I., a quienes en principio la norma parece estar destinada.

VII. Extinción de las Acciones de la Ley 24.769

Con relación a la extinción de la acción penal, su efecto es definitivo, porque como nos ilustra Ricardo Núñez³⁰, el principio procesal “*non bis in idem*” excluye la posibilidad de restaurar legalmente la acción fenecida si la extinción fue declarada en un proceso anterior. La existencia de una causa de extinción de la acción penal impide tanto la aplicación de una pena como de una medida de seguridad establecida para un delincuente incapaz.

Procesalmente, las causas extintivas de la acción producen el cierre del proceso por sobreseimiento, y no por absolución, porque decaída la acción queda excluida la jurisdicción del juez sobre el fondo del asunto.

La acción penal se extingue por cualquiera de las causales señaladas respecto de cada uno de los partícipes del ilícito, con independencia o sin efectos de cosa juzgada sobre los demás³¹

Tratándose la ley Penal Tributaria y Previsional Nacional de una ley penal especial, son aplicables las disposiciones generales del Código Penal, además de otras específicas en la materia.

Concretamente y en relación con los ilícitos tributarios, las causales de extinción de la acción penal que resultan aplicables son las siguientes:

- a) Muerte del imputado.
- b) Amnistía
- c) Prescripción
- d) Acogimiento a presentación espontánea
- e) Aceptación o pago de lo determinado o liquidado

VII. 1. Muerte del Autor

Esta extinción es una derivación del principio de personalidad de la pena, de estricta aplicación en el derecho penal común. Ella es procedente

inclusive para las sanciones pecuniarias, que de tal modo no se hacen efectivas sobre el patrimonio de los herederos ni sobre el acervo hereditario.

El efecto de la muerte del imputado es estrictamente personal. No favorece a los otros participantes aunque se trate del autor del hecho delictuoso, ni tampoco perjudica a los herederos del muerto, por lo que no se desvía hacia ellos la acción penal.

VII. 2. Amnistía

La amnistía en materia penal es un acto de naturaleza política que, interfiriendo en el ámbito de la delictuosidad legalmente declarada, aniquila la acción penal. Se inspira en la necesidad de evitar el mal mayor consistente en la intranquilidad social, mediante el mal menor del olvido del delito.

La amnistía siempre debe ser dictada por ley, y es admisible respecto de todos los delitos fiscales y se funda en el art. 75, inc. 20, de la Constitución Nacional, que otorga al Congreso de la Nación la facultad, entre otras cosas, de conceder amnistías generales.

Como causa de extinción de la acción, la amnistía puede ser dictada mientras no exista sentencia condenatoria firme, ya que después de ella opera como causa extintiva de la pena.

La amnistía debe ser general, ésta condición significa que el olvido se debe referir a una o más especies de delitos o a todos los delitos, cualquiera sea su especie. La generalidad no impide que la amnistía pueda ser condicionada o limitada de alguna forma. Lo que se prohíbe es que se haga una discriminación individualizadora por personas o hechos determinados. La amnistía quita base legal a la acción, al proceso y a la sentencia.

En el ámbito tributario son frecuentes las leyes de condonación que no sólo importan la remisión total o parcial de la deuda y sus accesorios, sino

también de las sanciones que hubieran podido resultar aplicables, y entre ellas las emergentes de la ley penal tributaria.

Cabe destacar, por último, que la amnistía sobre el delito se hace extensiva a todas las personas que en él han tenido participación criminal, así como también respecto de su tentativa.

VII. 3. Prescripción

Se trata de un instituto jurídico en virtud del cual se adquieren o extinguen derechos por el mero transcurso del tiempo. La acción penal también se extingue por prescripción, según lo establecido en el art. 59 inc. 3 del Código Penal.

Se han dado distintos fundamentos a este tipo especial de extinción de la acción penal, a saber:

- a) Destrucción por el transcurso del tiempo de los efectos morales del delito en la sociedad.
- b) Presunción de enmienda del imputado.
- c) A partir de la introducción en la fórmula legal de interrupción de la “secuela del juicio”, la prescripción de la acción penal también atiende a la falta de voluntad persecutoria de los órganos públicos encargados de la secuela del juicio penal³².

Para el caso de los delitos tributarios tipificados en la ley 24.769, es de aplicación el inciso 2 del art. 62 del Código Penal, según el cual, la acción penal prescribe transcurrido un lapso igual al máximo de la duración de la pena señalada para el delito, si se tratare de hechos reprimidos con prisión, no pudiendo, en ningún caso, el término de prescripción ser superior a doce años ni inferior a dos.

La pena que se debe tener en cuenta no es siempre la establecida para el autor respecto del delito consumado, sino que teniendo la complicidad y la

tentativa escalas penales propias determinadas por la ley, a esas escalas debe referirse el término de prescripción.

Si dos delitos fiscales concurren idealmente entre sí o con delitos comunes, la prescripción de la acción se rige por el término correspondiente a la pena mayor, porque ésta es la única pena aplicable, conforme lo dispuesto por el art. 54 del código de rito.

En caso de concurso real, si bien conviven opiniones encontradas, coincidimos con Núñez en que la acción emergente de cada delito prescribe por separada, porque los términos correspondientes a cada ilícito corren paralelamente a partir del último delito interruptor de las respectivas prescripciones³³.

El término de la prescripción comienza la medianoche del día en que se cometió el ilícito, y el plazo se cuenta según lo que establece el Código Civil en su artículo 23 y siguientes.

La interrupción de la prescripción tiene el efecto de borrar el lapso transcurrido, ante lo cual se inicia un nuevo cómputo. Está prevista en el art.67 del Código Penal y se origina en la comisión de otro delito o en la secuela del juicio.

El otro delito puede ser algún delito fiscal de los que se encuentran previstos en la ley 24.769 o algún delito común; puede ser consumado o tentado durante el curso del término de la prescripción correspondiente al delito de que se trata, y en el que el agente haya intervenido como autor, instigador o cómplice. Para que el delito posterior tenga real efecto interruptor debe ser objeto de sentencia condenatoria firme.

VII. 4. Presentación Espontánea

Según el art. 113 de la ley 11.683, el Poder Ejecutivo está facultado para disponer la exención total o parcial de multas, accesorios por mora, intereses

punitivos y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con todos o cualesquiera de los gravámenes a cargo de la Dirección General Impositiva.

Los beneficiados son los sujetos pasivos que regularicen espontáneamente su situación cumpliendo las obligaciones omitidas. Es condición para la eximición que la presentación no se produzca a causa de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada que se vincule directa o indirectamente con el responsable.

Mientras algunos autores no tuvieron dudas de que el acogimiento en debida forma al régimen de presentación espontánea, extinguía las acciones por los delitos tipificados por la ley 23.771³⁴, otros se manifestaron contrarios a que ello pudiera ser así³⁵.

No obstante la tacha de inconstitucionalidad, que propugnan la tesis contraria, en función de que existe una delegación de operar amnistías por decretos al Poder Ejecutivo de la Nación, lo cual es propio del Congreso de la Nación, la interpretación administrativa y jurisprudencial obliga a considerar este medio como causal de extinción de la acción en las figuras de la ley 23.769.

VII. 5. Aceptación o Pago de lo Determinado (remisión)

Esta particular modalidad de extinción de la acción penal conlleva la posibilidad de que el imputado no reincidente pueda exigir el dictado de su sobreseimiento una vez regularizada y pagada la liquidación efectuada por el ente recaudador, dotando asimismo al sistema del mecanismo idóneo para detener definitivamente la persecución del sujeto.

Este especial instituto, previsto en el artículo 16 de la ley 24.769, merece un detenido y pormenorizado análisis, el cual realizamos en el capítulo II del presente trabajo, a donde remitimos al lector a tal fin.

Capítulo II

EL PRINCIPIO DE OPORTUNIDAD

(art. 16, ley 24.769)

I. Introducción

Conforme el plan anticipado en la introducción del estudio que nos ocupa, comenzaremos el tratamiento de las distintas alternativas que pueden presentarse en el proceso penal seguido por un delito tributario o previsional, ocupándonos en el presente capítulo de un instituto particular del régimen especial vigente, la posibilidad de extinguir la acción penal prevista en el art. 16 de la ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769.

Hemos de profundizar entonces sobre dicho instituto, respecto del que hemos expuesto un breve planteo inicial de las cuestiones que suscita. Para el análisis consideramos herramientas útiles los aportes doctrinales y jurisprudenciales que se realizaran en las conclusiones que al respecto fueran elaboradas por, nuestro más Alto Tribunal en el fallo pronunciado respecto de la causa “**Recurso de hecho deducido por Víctor Manuel Montti**”³⁶, en la causa **Sigra S.R.L. s/ ley 23.771**”³⁷. Asimismo incursionaremos en modo más extenso en un aspecto sugerido por la redacción del nuevo texto, referente a sus alcances, límites y posibilidades en torno a las personas de existencia ideal.

II. Concepto y Naturaleza Jurídica

El instituto consagrado en el artículo 16 de la ley vigente y que tiene su antecedente directo en el artículo 14 del texto derogado, contempla la posibilidad de que bajo determinados requisitos; entre los cuales resulta fundamental el pago o cumplimiento de la deuda u obligación evadida o incumplida; de extinguir la acción penal en los procesos penal tributarios.

Dentro de las tendencias que se mantuvieron en el nuevo instrumento normativo, se cuenta con la permanencia del “principio de oportunidad”, por intermedio de la posibilidad de extinción de la acción penal, pero ahora más limitado si lo comparamos con el dispositivo legal anterior. Dicha limitación es

precisamente el objeto de nuestra preocupación en función de las razones que seguidamente se irán desarrollando.

Como previa aclaración y en función de lo antes expresado, es necesario recordar con José Cafferata Nores que el principio de oportunidad puede expresarse como la *“posibilidad que tienen los órganos encargados de la persecución penal, fundada en razones diversas de política criminal y procesal de no iniciar la acción, o de suspender provisionalmente la acción iniciada, o de limitarla en su extensión objetiva y subjetiva, o de hacerla cesar definitivamente antes de la sentencia aun cuando concurren las condiciones ordinarias para perseguir y castigar”*³⁸.

El citado autor entiende que probablemente sería más claro hablar de discrecionalidad en la persecución penal fundada en razones de oportunidad, pero que la primer terminología, es la que se ha expendido como más frecuente utilización.

Al comentar la nueva previsión legal, Carlos Edwards sostiene que *“es una excepción al principio de legalidad, consagrando de esta manera legislativamente el principio de oportunidad en este artículo, ya que si bien la acción penal se ha ejercido, cobrando dinamismo, bajo ciertos presupuestos, se puede disponer de ella, considerándola extinguida”*³⁹.

No obstante lo expuesto, es menester señalar que el primer problema que se enfrentó en su momento al tratar este particular instituto fue el de precisar si el mismo pertenecía al ámbito del derecho sustantivo o del adjetivo.

En efecto, ante la novedad legislativa del año 1990, la doctrina halló variadas soluciones al aserto, incluyendo confusiones o equiparaciones a otros institutos como, por ejemplo, la suspensión del juicio a prueba. Así lo hace Oscar Romera, que identifica a la extinción que nos ocupa como *“probation”*⁴⁰.

En cuanto a las diversas respuestas elaboradas por parte de la doctrina nacional, cabe incluir la de Vicente Oscar Díaz, quien entendía que este

mecanismo, al cual denominaba “fuga del proceso”, era una norma discrecional del proceso penal tributario que *“degrada el delito en sí mismo y lo transporta como un mero litigio administrativo, en donde el juez, previo a verificar la subsistencia de la condición de ley, está obligado a pronunciar la extinción del delito en curso de su instrucción, con lo cual se envía a la jurisdicción administrativa la forma en sí en que se cristaliza el pago comprometido”*⁴¹.

Fernando Barbará decía que era una previsión sui generis que caracteriza *“... como un puente de plata tendido al trasgresor para que vuelva de la orilla del crimen a la orilla de la juridicidad...”*⁴².

Por su parte, Chiara Díaz entiende que está ubicado dentro del orden de soluciones prácticas y efectivas que pretenden complementar el proceso penal y colocarlo en plenitud en su condición instrumental, devolviéndole a través de la abreviación, simplificación y desinformalización de sus normas y fases la perspectiva de brindar respuesta cierta en un tiempo razonable lo más cercano posible al acaecimiento del suceso delictivo. En cuanto a su naturaleza jurídica, sostiene al igual que el autor anterior que es una excusa absolutoria⁴³.

Desde otro enfoque, el profesor Julio Maier ha indicado que este instituto en comentario es demostrativo de la incorporación reciente en una forma más decidida de la reparación del daño como tercera vía sancionatoria en nuestro Derecho Penal⁴⁴.

Esta última desarrollo teórico, encuadra el análisis en una perspectiva que creemos no debe ser pasada por alto, ya que ubica al tema en el marco de la problemática central del derecho penal, la teoría de la pena, acercando a nuestra realidad normativa el criterio mixto delineado por Claus Roxin⁴⁵, el cual señala, en concordancia con el diseño constitucional posterior a la reforma del año 1994, que si resulta un medio apto para atender la necesidad de la víctima cuando ésta es el Estado, debiera ser extendido en casos determinados cuando la víctima fuera un particular.

En dicho contexto, cobra especial relevancia al momento de destacar las características del instituto y delinear el marco interpretativo que especifique sus alcances y limitaciones, la severa crisis por la que atraviesa el sistema penal y su modo de respuesta más habitual, que es la pena privativa de libertad.

Como afirma Bustos Ramírez, *“el derecho penal debería convertirse en un derecho de alternativas, sólo entrar a jugar cuando no se ha dado ninguna de las otras alternativas posibles y no debe jugar y ni siquiera ser considerado cuando hay otras alternativas mejores para un determinado conflicto social”*⁴⁶.

De algún modo, el instituto en comentario, en un sentido amplio y por razones político – criminales discutibles, resultaba en la redacción del antecedente un modo alternativo de resolución del conflicto entre el Estado y el contribuyente imputado, que en la actualidad ha visto reducidas sus posibilidades de actuación y con exclusiones de difícil justificación.

III. El Antecedente Normativo Directo

Conforme lo ya expresado, resulta ser el art. 14 de la derogada ley 23.771, cuyo texto transcribimos, establecía:

Art. 14.- “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, damnificado, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal”.

En los términos de su redacción los requisitos de procedencia eran los siguientes:

- a) Que la pena estimada a solicitar o requerida en la acusación por el Procurador Fiscal permitiera en caso de recaer condena, que esta fuera de ejecución condicional.
- b) Que se hubiere aceptado por el infractor la pretensión fiscal o previsional.
- c) Que se hubiera corrido vista de la petición de extinción al fiscal y al querellante o damnificado.
- d) Que se hubiere efectivizado el cumplimiento de las obligaciones.
- e) Ausencia de acogimiento a la extinción en una ocasión anterior.

IV. La Actual Disposición Legal

La posibilidad especial de extinción de la acción penal en la actual ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769, se encuentra contenida en el Título IV de la ley, referente a las “Disposiciones Generales”, y en su art. 16 expresa:

Art. 16.- “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.

La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria”.

La aclaración de “especial” se impone porque, con obviedad, por imperativo del art. 4 del Código Penal resulta en materia tributaria de rigurosa aplicación el régimen general de extinción de la acción penal reglado en el ordenamiento sustantivo, tal como hemos establecido con anterioridad.

El art. 16 establece que el instituto será únicamente aplicable con relación a los ilícitos previstos en los artículos 1 (evasión simple tributaria) y 7 (evasión simple de aportes y contribuciones al sistema de seguridad social).

Los requisitos de procedencia son:

- a) El obligado debe aceptar la liquidación o determinación practicada por el organismo recaudador.
- b) El obligado debe regularizar y pagar el monto en forma total e incondicional.
- c) La aceptación, regularización y pago, deben efectuarse antes de que se formule requerimiento de elevación de la causa a juicio por el Procurador Fiscal.
- d) La extinción sólo puede acordarse a cada persona física o de existencia ideal obligada en una ocasión.

Asimismo se establece que la resolución que disponga la extinción debe ser comunicada al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria, y además, a la Procuración del Tesoro de la Nación.

V. Análisis Comparativo

Al efectuar una comparación entre los artículos arriba transcritos, puede advertirse que entre ambos median algunos puntos de contacto, aspectos comunes que han pasado del texto derogado al vigente, pero también se visualizan elementos de suma importancia que distancian al último del primero.

V. 1. Elementos Comunes

Ambas regulaciones se encuentran vinculadas por los siguientes puntos en común:

a) Sigue estando prevista una vía de escape o de fuga del proceso penal propia de este régimen especial que funciona bajo ciertas limitaciones o requisitos.

b) Dicha posibilidad es una alternativa utilizable tan sólo en una oportunidad y, en los términos de su redacción, entendemos que el hecho de haber utilizado la prevista en el régimen derogado no importa inhabilitación para acceder a la del vigente⁴⁷.

c) Para acceder a esta posibilidad es presupuesto esencial la total efectivización de las obligaciones evadidas o incumplidas.

Éste último punto en particular, requiere algunas precisiones, ya que si bien existe el aspecto en común, la redacción de ambas normas difiere. El nuevo texto legal ha adoptado un giro radical, con el que se ha querido dar por finalizada la posibilidad de interpretaciones divergentes que había generado el texto derogado.

En concreto, nos referimos a la discusión existente frente a los casos en que el imputado se acogía a un plan de facilidades de pago o una moratoria, sobre si era necesario esperar hasta que se terminara de pagar hasta la última cuota o si bastaba con que el organismo recaudador diera curso favorable a la solicitud de acogimiento para poder ya entonces operar la extinción de la acción.

Esta última tesis, con diferentes argumentaciones, era la que inicialmente había tenido mayor recepción en los tribunales y juzgados, pero fue la primera la que contó finalmente con la adhesión de tres de las cuatro salas de la Cámara Nacional de Casación Penal⁴⁸ y por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el ya mencionado fallo “Sigrá”, por lo que en definitiva, con el correr del tiempo hubiera sido el criterio a seguir por el resto de los organismos judiciales. Con la actual redacción y teniendo en cuenta los precedentes válidos en función de un texto que era sin dudas más ambiguo, creemos que se cierra la discusión y se ratifica tal línea interpretativa, como la única posible ante la claridad de la redacción del artículo en comentario.

V. 2. Notas Distintivas

Entre los aspectos que en forma clara y notoria diferencias a ambas normas, cabe destacar, que en el régimen penal actual la posibilidad de extinguir la acción penal está limitada a los dos tipos penales básicos de sus Títulos I y II (arts. 1 y 7 respectivamente), mientras que antes la restricción era sólo en función de la eventual condicionalidad o no de la condena a recaer y ninguna de las figuras penales básicas preveían penas privativas de libertad con mínimos con una significación que permitieran *a priori* descartar la utilización del instituto reglado en el art. 26 del código sustantivo.

Esta concretamente es una circunstancia que permite hablar de una alternativa ahora limitada, ya que frente a la amplitud del texto derogado que no contenía ninguna exclusión de una figura típica de las tipificadas, hoy se ha ceñido la posibilidad a su mínima expresión.

Cabe recordar algunos datos fundamentales que pueden rescatarse del trámite parlamentario de la ley. Así, durante el transcurso del debate parlamentario, el diputado Aramburu propuso que, el beneficio del instituto reglado en el art. 16, se extendiese a los tipos penales de los artículos 6 y 9, los cuales tipifican acciones de similar gravedad a las de los citados artículos 1 y 7; iniciativa que fue lamentablemente desechada. El diputado Pichetto no fundamentó el rechazo y, en realidad, no se atisban razones jurídicas de peso que justifiquen la diferencia de trato.

Resulta útil mencionar, que los artículos 6 y 9, vendrían a ser los sucesores actuales del art. 8 derogado, que tipificaba la omisión de depósito de tributos o aportes percibidos o retenidos, que fue sin lugar a dudas uno de los que mayor cantidad de denuncias generara. Es decir, que se ha dejado fuera de este medio de solución alternativa del conflicto a dos de los tipos penales que más procesos motivaron.

Asimismo, la actual redacción ha abandonado la alusión al infractor, reemplazándola por la referencia al obligado, que según la redacción del art. 14

puede ser tanto una persona física como de existencia ideal, una mera asociación de hecho o, incluso, un ente carente de la calidad de sujeto de derecho si las normas tributarias o previsionales le asignan tal carácter.

No resulta necesario en la sistemática actual que las partes se expidan sobre la procedencia del instituto, no previéndose que se le dé vista de la solicitud, por lo que el nuevo dispositivo en términos reales nada más significa una simplificación del trámite favoreciendo la economía procesal.

El nuevo régimen penal tributario y previsional, ha restringido la posibilidad de viabilizar la extinción a la etapa procesal de la instrucción sumarial, ya que se pone como límite temporal el momento en que el fiscal formule su requerimiento de elevación de la causa a juicio oral (art. 346 CPPN, ley 23.984). Ésta constituye otra grave limitación frente a la situación precedente y nuevamente nos hallamos frente a una restricción para la que no encontramos razones jurídicas contundentes que puedan justificarla.

Alberto Dalla Vía señala que en esta limitación temporal del texto vigente pueden encontrarse violaciones de tipo constitucional ya que “esta norma proporciona una defensa más al imputado y, como toda defensa legal, no pueden existir límites a su ejercicio, salvo irracionalidad o dilaciones”⁴⁹.

Al haberse desconectado la procedencia del instituto en su redacción actual de la condena de ejecución condicional, que era un punto central en la sistemática del texto derogado, puede ahora extinguirse la acción respecto de alguien que no sea primario, es decir, un reiterante o reincidente por delitos no tributarios puede acceder a la regulación del art. 16 del régimen legal en estudio.

Por último, la nueva resolución señala expresamente cuáles son los organismos a los que debe hacerse saber la resolución que disponga la extinción de la acción penal por imperio de esta norma.

VI. El Criterio de la Corte Suprema de Justicia.

Fallo “Sagra”

Cabe destacar que resulta de suma utilidad analizar brevemente las principales conclusiones que surgen del pronunciamiento judicial en cuestión, incluyendo asimismo las que se desprenden del dictamen del Procurador General de la Nación.

VI. 1. Conclusiones del Dictamen del Procurador General de la Nación⁵⁰

El más alto representante del Ministerio Público Fiscal, haciéndose eco de las vías recursivas oportunamente instadas por las instancias inferiores de su área, expuso que:

“... Tratándose la cuestión de un supuesto de obligaciones dinerarias y de la forma de su cumplimiento, corresponde buscar el sentido de la expresión efectivo cumplimiento de las obligaciones del art. 14 de la ley 23.771, condición para que se opere la extinción de la acción penal, en las disposiciones atinentes a la materia, en función de los términos de los artículos 724, 725 y 742 del Código Civil, concluye que aún cuando la autoridad administrativa aceptase el pago en cuotas, hasta que no sea abonada la última no puede entenderse cumplida la obligación y ello es lo que se ajusta a la letra de las disposiciones referidas y el texto del art. 14 de la ley Penal Tributaria...”

“... El efectivo cumplimiento de las obligaciones, no debe ni puede ser interpretado como el compromiso asumido de hacer frente a las obligaciones, ni suplido por el cumplimiento parcial de las mismas. Tratándose de un nuevo supuesto de extinción de la acción penal, añadido por el legislador a los del art. 59 del Código Penal, la interpretación extensiva resulta inadecuada y arbitraria. Es una medida en que excepciona al principio de legalidad y, como tal, debe ser interpretada restrictivamente...”

“... El compromiso de pagar en cuotas no hace desaparecer la tipicidad de la conducta y su antijuridicidad, por lo que no hay razón para creer que a

partir de tal compromiso existe una simple deuda amenazada con prisión. En la medida que no se haya dado efectivo cumplimiento a las obligaciones fiscales, la acción penal permanecerá vigente, preexistente, desde el momento mismo de la comisión del hecho que la desencadenó, más allá del temperamento expectante que, como el propiciado por el recurrente, adopten los magistrados a las resultas del íntegro cumplimiento de la obligación...”.

VI. 2. Conclusiones del pronunciamiento de la Corte Suprema

Las principales premisas sentadas por la mayoría⁵¹ son, a saber:

a) *La primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador;*

b) *La primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley.*

c) *Los jueces no deben sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como éste la concibió.*

d) *Las leyes deben interpretarse conforme al sentido propio de las palabras que emplean sin violentar su significado específico, sobre todo cuando aquél concuerda con la aceptación corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente.*

e) *Para ello se deben computar la totalidad de sus preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional, 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 efecto.*

f) *No debe prescindirse de las consecuencias que derivan de cada criterio, pues ellas constituyen uno de los índices más seguros para verificar su razonamiento y su coherencia con el sistema en que está engarzada la norma.*

g) *Las normas fiscales no persiguen como única finalidad la recaudación pues exceden el mero propósito de mantener la integridad de la renta fiscal, inscribiéndose en un marco jurídico general de amplio*

y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares o los reglamentos fiscales y normas tuteladas por los tipos penales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.

h) La literalidad de la expresión del art. 14 de la Ley Penal Tributaria no autoriza otra inteligencia que restrictiva de la norma efectuada por el recurrente; si el fin perseguido por la norma es otorgar un beneficio de carácter excepcional, éste sólo puede ser aceptado con el alcance con el que se lo da.

i) El legislador tuvo como objetivo independizar los procesos penal y administrativo, para impedir que al constituirse el segundo en cuestión prejudicial respecto del primero, éste se tornase las más de las veces inoficioso por haberse operado la prescripción al momento de promovérselo. Este sistema determina que la satisfacción de los fines fiscales no borre las consecuencias criminales porque la acción penal pública no puede renunciarse.

j) Una excepción a éste último principio (irrenunciabilidad de la persecución penal) lo constituye el art. 14 de la Ley Penal Tributaria, la que se basa en razones de política legislativa, cuyo acierto o conveniencia es materia ajena a la competencia del Tribunal. Se trata de una solución alternativa al conflicto generado por la conducta del imputado prima facie delictiva. El Estado sólo en las condiciones por él fijadas está dispuesto a renunciar a la persecución penal sin discutir la culpabilidad.

k) Esta interpretación no vulnera garantías ni derechos del imputado, que no está obligado a aceptar esas condiciones para eximirse de pena, ya que su inocencia o culpabilidad se discute en el proceso penal principal.

El criterio de la disidencia⁵² fue el siguiente:

a) La exégesis de la ley requiere la máxima prudencia, cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho, o el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción.

b) *El espíritu y propósito que subyace en la ley 23.771 reside en la necesidad de contar con un instrumento legal idóneo tendiente a asegurar, en lo inmediato, el ingreso al patrimonio estatal de aquello que los distintos contribuyentes se encuentran obligados a transferirle, garantizándose la percepción del impuesto.*

c) *Desde la sanción de la ley 23.771 el Estado dictó en diversas oportunidades regímenes de presentación espontánea, siendo el poder administrador quien ofreció y reguló la posibilidad de que las obligaciones pendientes sean cumplidas en cuotas, alentando las propuestas con la promesa de la eximición de cualquier sanción, incluso las penales.*

d) *De la lectura del art. 14 surge que no ha sido prevista la forma en que debe efectivizarse el pago, ni que sólo deba ser al contado, omisión que no puede ser tenida como un olvido del legislador sino como voluntad cierta de que exista la posibilidad de incumplimiento por parte de quienes se encuentran obligados y que a su vez puedan acordar con el ente recaudador un plan de pago por el monto de lo debido.*

e) *El acuerdo celebrado mediante un régimen de excepción no contradice lo dispuesto en el art. 14 de la ley 23.771.*

f) *El acuerdo entre las partes sobre el modo de pago o cumplimiento de la obligación lleva implícita la extinción de la acción. La negativa transforma al proceso penal en un garante del pago de las obligaciones e instaura la prisión por deudas, lo que ofrece serios reparos constitucionales, además de contraponerse con sus características fundamentales: una vez ejercida la acción penal, no puede quedar en suspenso, salvo que la ley lo prevea expresamente, lo que no se da en la especie.*

g) *El organismo recaudador, en caso de incumplimiento, no queda privado de perseguir al deudor ya que le queda expedita la vía ejecutiva en la sede judicial respectiva.*

VII. Consideraciones Finales

Como corolario del análisis realizado con relación a la extinción de la acción penal normada en el art. 16 de la ley 24.769, surge la necesidad de perfeccionar en forma inminente su texto a efectos de superar y prevenir los problemas que evidentemente se generaron con la llegada de los primeros expedientes por presuntas infracciones a la nueva ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769 a un estado de tramitación que provoque la utilización concreta de la herramienta antes delineada.

Creemos humildemente, que lamentablemente se han creado restricciones importantes a un modo alternativo de resolver el conflicto en materia penal tributaria y que en esta dirección se desaprovecha una herramienta que podría ser de suma utilidad en la búsqueda de evitar innecesarias intervenciones penales, traducidas ahora en términos de penas privativas de libertad de improbables efectos beneficiosos para cualquiera de los involucrados en aquél.

Un primer y urgente paso, debe ser el de extender la posibilidad prevista en la norma citada a los casos de las figuras de los artículos 6 y 9. En tal sentido, se ha expedido Chiara Díaz, quien propone que se extienda por vía de interpretación sistemático teleológica a todos los delitos compatibles y en igualdad de condiciones la opción del art. 16⁵³.

Mientras no medie reforma del texto legal, no hay posibilidad de incluir en la alternativa a las figuras no expresamente contempladas en el artículo mencionado y podrá servir como módico paliativo la utilización de la suspensión del juicio a prueba, instituto del que nos ocuparemos a continuación.

Por otro lado, la utilización en anterior ocasión de la previsión del art. 14 de la ley 23.771 de ningún modo puede impedir el acogimiento a la posibilidad de extinción de la acción que brinda el art. 16 de la ley 24.769.

En cuanto a la limitación temporal a la etapa de la instrucción sumarial, consideramos que nuestros tribunales deberán en la práctica, actuar con prudencia para evitar trabas a disposiciones de raíz constitucional.

No puede dejarse de lado al interpretar los alcances de la norma, que en esta previsión se ha ignorado, por ejemplo, una cuestión práctica muy importante, ya que es posible y frecuente que un hecho que durante la instancia instructoria tenga una calificación legal que no permita extinguir la acción en los términos del art. 16 del régimen legal vigente, arribado a la etapa del juicio, luego del debate, sea calificado de distinto modo y sea recién allí el momento en que se advierta que es viable la alternativa.

Carece de razonabilidad y resulta contrario al fin perseguido por la ley, vedar la extinción con base en la preclusión de la etapa procesal oportuna. Similar consideración podría efectuarse con relación a quien no dispuso de la posibilidad económica de extinguir durante el primer momento del proceso y que, habiendo mejorado su suerte, está en condiciones de hacerlo *a posteriori*.

En esa línea de ideas, entendemos que en estos casos será perfectamente procedente la invocación del art. 16 para cerrar el proceso. Tal interpretación es la única posible que respeta adecuadamente, en su debida extensión, el ejercicio del derecho de defensa en juicio y la garantía de igualdad ante la ley.

Capítulo III

LA SUSPENSIÓN DEL JUICIO A PRUEBA

EN EL RÉGIMEN PENAL

TRIBUTARIO Y PREVISIONAL

I. Introducción

En el presente capítulo, analizaremos otra de las soluciones alternativas propuestas, en el marco de posibilidades que presenta el proceso penal tributario.

Antes de abordar directamente las implicancias del instituto en la específica materia que nos ocupa, entendemos que es necesario aclarar previamente los puntos de partida que sustentan nuestras conclusiones finales sobre los alcances del instituto en general y realizar luego una detallada consideración sobre este que permitirá, por un lado, advertir comparativamente a esta vía respecto de la ya tratada y, por otro, comprender cabalmente la utilidad de la propuesta de su viabilidad tanto en el régimen penal tributario y previsional derogado como en el vigente.

Las discusiones sobre la necesidad o conveniencia de la intervención penal, en torno a la que sigue siendo la modalidad de pena más extendida, la privativa de la libertad, han acaparado el interés de los estudiosos de la materia en las últimas décadas y generando un importante movimiento de reforma cuyos objetivos, en términos generales, han plasmado en modestas conquistas.

Entre ellas, nos ceñiremos ahora a la consideración de la efectuada por la mencionada ley 24.316. Si bien podría discutirse sobre el carácter de “alternativa”⁵⁴, con la que enfocamos a la suspensión del juicio a prueba, creemos que la normativa vigente, por vía de su utilización racionalmente guiada por una interpretación de sus alcances que sea coherente con una postura de corte garantista y de respeto por los principios que con jerarquía constitucional deben informar todo nuestro derecho penal a partir de la reforma constitucional de 1994, puede ser válidamente entendida como tal. Coincide con el enfoque Daniel Carrera al afirmar que en las llamadas penas alternativas de la privación de libertad, muchas son variaciones de esa pena y las menos

constituyen auténticas alternativas, mencionando entre estas últimas a la suspensión del juicio a prueba⁵⁵.

En lo sucesivo se desarrollará una interpretación que procurando armonizar los matices propios del instituto, compatibilizándolos con los establecidos en la Carta Magna, permita su aplicación en concordancia con la idea de la necesaria búsqueda de alternativas a los modos tradicionales de solución del conflicto penal. En este último sentido, por sobre las alternativas ideales se opta por privilegiar las posibles en la actualidad.

Avanzando en el marco ideológico que presidirá el análisis a realizar, cabe destacar, que los cambios normativos vinculados a la pena han sido particularmente significativos porque los mismos fueron efectuados al nivel constitucional a partir de la reforma del año 1994.

Como afirma Spolansky, *“la Constitución Nacional le pone un límite no negociable al legislador para organizar el sistema de la ley penal”*, aunque no obstante, el verdadero esfuerzo será lograr que la normativa cobre verdadera vigencia⁵⁶, siempre teniendo en cuenta, que las diversas interpretaciones a efectuar deben ser respetuosas de las actuales precisiones constitucionales y, a la vez, tener conexión con la crisis real que vive el sistema penal.

II. Concepto

El instituto de la suspensión del procedimiento penal a prueba ha sido incorporado hace ya algunos años a nuestro derecho positivo. Su incorporación fue anunciada en primer lugar, por el art. 293 del Código Procesal Penal de la Nación de 1991, cuyo texto remitía, para su regulación sustantiva, a lo que estableciera la ley de fondo a dictarse en el futuro. Posteriormente, en el año 1994 la ley nacional N° 24.316⁵⁷ cumplió con esa misión, e incorporó efectivamente el instituto a nuestro derecho penal a través de la reforma del Código Penal, el cual agregó, en su Título XII, los artículos 76 bis, 76 ter y 76 quater.

De este modo, la ley 24.316 ha regulado, para todo el país, el instituto en cuestión en el ordenamiento procesal penal federal. Dado el carácter sustantivo atribuido al instituto, fue necesario que el poder legislativo nacional regulara los aspectos centrales de esta nueva institución con el fin de incorporarla a nuestro derecho penal material, aunque no obstante, debe tenerse en cuenta, que las provincias pueden y deben regular los aspectos formales relacionados con su aplicación en el marco del procedimiento penal.

El instituto ha sido definido en términos generales como el ***“instrumento procesal que detiene el ejercicio de la acción penal a favor de un sujeto imputado por la comisión de un ilícito, quien se somete, durante un plazo, a una prueba en la cual deberá cumplir satisfactoriamente con ciertas y determinadas obligaciones legales e instrucciones que le imparta el tribunal para el caso concreto, a cuyo término se declara extinguida la acción penal, sin consecuencias jurídico – penales posteriores. Si se transgrede o cumple insatisfactoriamente la prueba, el tribunal, previa audiencia en la que interviene el imputado, tiene la facultad de revocar la medida y retomar la persecución penal contra él”***⁵⁸.

La incorporación de este mecanismo constituye el primer quiebre de uno de los principios más fuertes de la persecución penal pública del Estado moderno en el marco de la tradición jurídica continental europea: su obligatoriedad (principio de legalidad procesal, art. 71 CP). Frente a la rigidez de nuestro sistema de persecución penal estatal, éste es el primer mecanismo jurídico que altera el programa de persecución necesaria que nuestro derecho impone. Su incorporación resigna los fines de control propios del derecho penal sustantivo y permite que prevalezca la necesidad de protección de los intereses de los principales protagonistas del conflicto que todo caso penal implica, es decir, el imputado y la víctima.

En efecto, el nuevo instituto permite que se resigne el interés protegido por la persecución penal oficial para alcanzar la protección de otros intereses, interrumpiendo la persecución penal pública. De esta manera, la aplicación de

la suspensión del procedimiento en el caso concreto representa una excepción al deber estatal de perseguir todos los hechos punibles de acción pública.

III. Características Generales

Pese a que la reforma al Código Penal se inspiró en el derecho comparado, esta nueva vía de solución de conflictos penales, aunque es denominada por numerosos autores como “probation”, no responde estrictamente a las pautas con que tal instituto se aplica en los países cuya legislación lo tiene consagrado desde hace tiempo, aunque se torna necesario advertir que tampoco existe un concepto unívoco del instituto.

El jurista Alberto Bovino es terminante respecto de tal falta de correspondencia con la institución del derecho estadounidense y señala que la probation no tiene relación alguna con nuestra suspensión del procedimiento, ya que la primera *“... es una especie de pena que sólo puede ser impuesta a un individuo que ha sido declarado culpable por una sentencia condenatoria luego de cumplir regularmente todas las instancias necesarias del procedimiento penal... tampoco se puede comparar con nuestro actual sistema de condenación condicional, que autoriza la imposición de condiciones al condenado... Si bien es cierto que cuando sólo se condena a pena de probation la asimilación es posible, no sucede lo mismo en los demás casos, en los que se impone pena privativa de libertad y, además, pena de probation... esta especie de pena, que surgió con una finalidad de rehabilitación y de asistencia social, ha variado sustancialmente. Su único sentido actual es el de técnica de control con contenido punitivo que se aplica agresivamente”*⁵⁹.

Asimismo, el citado autor establece que la suspensión del procedimiento, no se asemeja a la “probation anglosajona” sino, en realidad, a la “diversión” estadounidense.

Los autores Tamini y Lecube, en coincidencia con lo expuesto, afirman que el nuevo art. 76 bis parece una medida bastante más emparentada con la

disponibilidad de la acción que con la probation, en función de las siguientes premisas:

- a) No es una alternativa de la pena de prisión, sino de la realización de una de las dos etapas fundamentales del proceso: la del juicio;
- b) Aunque no es el fiscal quien tiene la facultad de accionar el sistema, éste juega un rol decisivo en el procedimiento.
- c) Sus efectos son los de extinguir la acción penal⁶⁰.

En síntesis, la “diversión” es un supuesto en que el Ministerio Fiscal desestima los cargos contra una persona a condición de que esta consienta su sometimiento a un programa de rehabilitación en el que cumplirá con determinadas pautas y tareas por un tiempo prefijado; mientras que la “probation”, supone a la vez una suspensión de la medida penal primitivamente impuesta, una vigilancia y más especialmente aún, una asistencia educativa organizada y una individualización muy acabada que se manifiesta a la vez en la elección del sometido a prueba y del oficial de prueba y en una participación activa e indispensable del delincuente en su propia rehabilitación con arreglo a las modalidades previstas por el juez en cada caso individual y siempre modificables.

Resulta un aporte de importancia, el análisis efectuado por el autor norteamericano Loren Buddress con referencia al sistema federal norteamericano (instituido por el presidente Coolidge por la Federal Probation Act en marzo de 1925), en donde realiza una comparación de las ventajas y desventajas desde las perspectivas sociológica y económica del encarcelamiento o el sometimiento a un régimen con supervisión comunitaria en el caso de autores de delitos federales.

Así, desde la óptica sociológica, la prisión presenta como desventajas la pérdida del sustento laboral, de contacto familiar, la ausencia de trabajos de servicio comunitario y una cierta propensión a la reincidencia, mientras que el sistema de supervisión en libertad favorece los asertos contrapuestos.

Desde el plano económico, si se tiene en cuenta que el encarcelamiento no sólo genera sobre las cuentas públicas el gasto del mantenimiento del individuo en prisión, sino también las pérdidas impositivas porque deja su posición laboral y, a su vez, provoca la dependencia de su familia de la asistencia social, en comparación con el sistema de probation y deducido los gastos que este genera, la opción por esta alternativa produce un beneficio monetario de importancia⁶¹.

Volviendo a nuestra realidad y, en cuanto al objetivo principal del instituto en análisis, la Cámara Nacional de Casación Penal ha afirmado que *“la suspensión del proceso a prueba tiene como objetivo principal reintegrar a la sociedad a aquellos imputados que cumplen con determinados requisitos, evitándoles el estigma de la condena o la declaración de culpabilidad. Asimismo, se trata de una medida racional de política criminal para descongestionar los tribunales, pues su aplicación permite obviar la celebración del juicio en los casos de menor cuantía”*⁶².

En concordancia con lo expuesto, creemos que la esencia de esta figura consiste en someter a un delincuente a prueba y bajo vigilancia, en lugar de condenar, para ayudarle a mantener una existencia conforme a los dictados de la ley, erigiéndose en un método positivo para regular la suerte de determinados infractores a la ley represiva.

Por su parte, Carlos Edwards refiere que el instituto posee un fundamento dual; desde la perspectiva del derecho penal de fondo es una medida alternativa a las penas privativas de libertad que tiene por finalidad el evitar el encierro del imputado tratando de lograr su resocialización en libertad por el control que importan las reglas de conducta, mientras que desde la perspectiva del derecho procesal penal es un recurso que permite al legislador aplicar el principio de oportunidad procesal al suspender la tramitación del proceso penal⁶³.

Como conclusión, podría afirmarse que la posición mayoritaria doctrinaria y jurisprudencial, admite como objetivos teóricos de política criminal

del instituto de la suspensión del juicio a prueba los de ser un nuevo modo alternativo de solucionar el conflicto penal y de evitar privaciones de libertad, un medio de impedir pronunciamientos condenatorios innecesarios con sus obvias repercusiones estigmatizantes, una búsqueda de atender a los fines utilitarios preventivo especiales del poder punitivo en el medio social en lugar del contradictorio aislamiento que el sistema carcelario importa, cuyo descongestionamiento por otro lado constituye una de las motivaciones de índole práctica declaradas.

En esta dirección habría que hallar la esencia del instituto y ello, como más adelante desarrollaremos, en nada resulta contradictorio con las finalidades perseguidas por la suerte de consagración del principio de oportunidad contenido tanto en la ley penal tributaria derogada como en la vigente.

IV. Requisitos de Admisibilidad

En cuanto a los requisitos de procedencia del instituto de la suspensión del juicio a prueba, ellos son los enumerados en el art. 76 del Código Penal, y se pueden dividir en diferentes grupos, que a continuación analizaremos.

IV. 1. En relación a la índole de ilícitos abarcados

El beneficio es aplicable respecto de delitos o concurso de delitos, de acción pública reprimidos con pena de reclusión o prisión que no exceda de tres años; debe asimismo tratarse de casos en los que fuera viable la imposición de condena de ejecución condicional, es decir, pena en concreto en nuestra opinión.

La interpretación sobre los alcances de este requisito es una de las cuestiones más arduas que se han presentado, dividiendo tanto a la doctrina como a la jurisprudencia en forma notable. Es necesario aclarar primeramente, que la postura que adoptamos en el presente trabajo, es la que con sustento en

lo dispuesto por el art. 76 bis cuarto párrafo, del Código Penal, considera aplicable la suspensión del juicio a prueba para todos los casos en que resulte posible la aplicación de una condena de ejecución condicional, sin restricciones basadas en las escalas penales propias de cada ilícito.

En efecto, a partir de la sanción de la ley 24.316, la doctrina y la jurisprudencia, se han diferenciado en dos posturas antagónicas, por un lado encontramos la tesis restrictiva o “interpretación típica”, en donde rige el paradigma estrictamente dogmático y predomina la hermenéutica literal, la lógica analítica y el método deductivo; mientras que la segunda postura, denominada amplia o “extratípica”, los operadores del sistema penal no están subordinados en su estilo interpretativo o una cerrada dogmática penal, contando en cambio con una perspectiva abierta a todo el instrumental que brinda la lógica, la retórica y la dialéctica para el hallazgo de la justa y razonable decisión del caso.

En concordancia con ésta última línea doctrinaria, los tres años de pena que refiere el texto en comentario, entendemos que lo son de pena en concreto y no en abstracto, lo que naturalmente ensancha en modo notable la base de conductas potencialmente objeto de aplicación del instituto.

La “probation” está vedada para los ilícitos reprimidos con pena de inhabilitación. Si bien la jurisprudencia hasta ahora ha sido unánime en cuanto a la aceptación de la exclusión, aquí se plantea la duda con relación a los casos en que dicha pena reviste el carácter de accesoria o alternativa, como también en los supuestos en que su aplicación resulta facultativa art. 20 bis Cód. Penal), aspectos sobre los que se han registrado pronunciamientos contradictorios.

Respecto de este tema, en el marco de las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Procesal, la conclusión 5 del planteo en cuestión, con la que coincidimos, fue: *“El párrafo 8vo. Del art. 76 bis del Código Penal excluye la procedencia de la suspensión del juicio a prueba sólo a los tipos penales conminados en abstracto con la pena única de inhabilitación”*⁶⁴.

Ésta última resulta ser la solución que sin dudas mejor se compadece con el espíritu general de la ley, aleja la incertidumbre que lógicamente se desprende de la posibilidad que genera el art. 20 bis del Código Penal, no deja de lado varios supuestos de ilícitos culposos que contienen a la inhabilitación como pena accesoria, y ensancha naturalmente la base de supuestos de aplicación.

Tampoco procede el beneficio con relación a aquellos ilícitos en los cuales hubiere participado un funcionario público en el ejercicio de sus funciones. Se ha manifestado contrario a esta restricción el autor Alejandro Alagia, en la inteligencia que la misma encuentra único fundamento en una concepción de derecho penal de autor, absolutamente inadmisibles en el marco de un derecho penal liberal de acto como el que consagra nuestra Constitución Nacional⁶⁵.

En el supuesto en que el delito o alguno de los delitos que conforman el concurso respecto del que se solicita la suspensión, previera como pena aplicable en forma conjunta o alternativa con la de prisión, la de multa, deberá pagarse el mínimo de ésta como requisito de procedencia.

IV. 2. En relación a la tramitación de la solicitud

La tramitación del instituto en exposición, únicamente se inicia a solicitud del imputado. Ello se debe, según nos ilustra Luis García, a que siendo dichas imposiciones serias restricciones a la autonomía de voluntad del imputado y a su ámbito de intimidad, es por eso que la ley exige una petición expresa del imputado que habilite al Tribunal para considerar la suspensión del juicio, excluyendo cualquier aplicación oficiosa⁶⁶.

Para su concesión debe mediar consentimiento del fiscal. El tribunal interviniente puede otorgarla o no, apreciando las circunstancias antes mencionadas. Es aquí donde se produce lo que entendemos una contradicción con la sistemática del código adjetivo nacional antes apuntada al interpretar el primer párrafo desarticulado del cuarto en el art. 76 bis. Si fuera así, si

funcionaran como supuestos autónomos, en los casos subsumibles en el primer párrafo no sería necesario el consentimiento del fiscal que sólo sería exigible en los del cuarto.

En concordancia con lo expuesto por la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal⁶⁷, creemos que el consentimiento del fiscal es necesario tanto en uno como en otro caso, partiendo de la idea de que no son casos autónomos, sino un solo supuesto que, debe articularse armónicamente por encima de las incongruencias que el texto presenta.

En esta línea doctrinaria encuadra lo descripto por el art. 404 del Código Procesal Penal de la Provincia de Buenos Aires, ley 11.922, el cual establece que **“... el órgano judicial competente podrá conceder el beneficio, mediando conformidad fiscal...”**, moderna herramienta procesal que entrara en vigencia recientemente y que consagra un sistema de enjuiciamiento penal acusatorio.

En la órbita de la Justicia Nacional, la petición debe ser resuelta en audiencia, donde serán oídas las partes, conforme a lo dispuesto por el art. 293 del Código Procesal Penal de la Nación. Sin perjuicio de ello, puede advertirse en la actualidad, una tendencia, respecto de algunos órganos judiciales, que inician la tramitación de oficio, solicitando posteriormente la conformidad del interesado.

Con relación a la oportunidad para la ejercitación de instituto, la ley 24.316 no se ha detenido en este punto, no especificando nada al respecto. Ello lleva a formular una construcción teórico – práctica, teniendo en cuenta las características del proceso penal regulado a nivel nacional, en la que aún no hay un acuerdo genérico en la doctrina ni en la jurisprudencia. A nuestro entender, estimamos adecuado que el lapso oportuno quede comprendido entre el momento en que se encuentre firme el auto de procesamiento y hasta el momento de alegar, sobre el cierre del debate. El momento de inicio lo fijamos en tal oportunidad en razón de que es cuando durante la etapa de instrucción nos encontramos frente al hito más trascendente en orden a fijar la

imputación y eventual responsabilidad penal, a la vez que importa en términos generales la seguridad de haberse reunido los elementos de prueba necesarios para seguir el proceso si debiera revocarse la suspensión otorgada. El último momento señalado, si bien no dejamos de ver que podría tal vez importar un dispendio jurisdiccional significativo al haberse sustanciado el debate, lo estimamos apropiado en función de garantizar con amplitud la posibilidad de ejercitar esta alternativa legal⁶⁸.

El adoptar cualquier otra postura de carácter más restrictivo, implicaría olvidarse del sentido de medio alternativo de resolución del conflicto penal que debe presidir la concepción del instituto de la suspensión del juicio a prueba y el derecho a acceder a él que asiste al imputado, evitando una estéril e inútil estigmatización por vía de la imposición de una condena de ejecución condicional.

El código procesal penal bonaerense contiene una previsión que aleja toda posibilidad de discusión sobre el punto en tratamiento, estableciendo que lo referente a la suspensión del juicio a prueba debe ser tratado durante la denominada “audiencia de citación a juicio”, prevista en el art. 338, punto 5, no siendo en consecuencia posible adelantarla a la etapa de la investigación penal preparatoria.

IV. 3. En relación a aspectos de índole patrimonial derivados del delito

Al momento de petitionar la suspensión del juicio a prueba, el imputado deberá ofrecer reparar el daño provocado por el delito en la medida en que le sea posible. Esta exigencia reviste una particular relevancia ya que se encolumna dentro del grupo de herramientas legales que procuran rescatar del olvido a la víctima como parte fundamental dentro del drama penal.

Corresponde al juez o tribunal que entienda en el proceso, sobre la razonabilidad del ofrecimiento, aunque ello no obliga al damnificado a aceptarlo y el rechazo de éste no repercute en orden a la procedencia del beneficio.

Analizando si la intervención de la parte damnificada en la audiencia del art. 293 del código de rito deviene imperativa, concluye D' Alhora que *“el damnificado en todos los casos resulta un sujeto eventual: su ausencia no invalida el acto procesal pertinente... ya que no integra el elenco de los elementos subjetivos indispensables”*⁶⁹. Ello, desde nuestra óptica, importa que basta simplemente con que se le hubiere notificado correctamente la realización de la audiencia.

El imputado deberá abandonar en favor del Estado los bienes que serían presumiblemente decomisados en caso de recaer condena.

V. Condiciones para su Mantenimiento

El art. 76 ter del Código Penal de la Nación, establece las condiciones en que deberá cumplirse la suspensión del juicio a prueba.

De acuerdo a la gravedad del delito considerado, el tribunal suspenderá el juicio por un período que oscilará entre uno y tres años, tiempo durante el cual estará suspendido el curso de la prescripción de la acción penal.

Adviértase que si sólo pudiera disponerse la suspensión en caso de delitos correccionales, ésta abarcaría lapsos temporales que podrían equivaler al máximo de la pena a imponer.

El imputado deberá cumplir durante dicho lapso la o las reglas de conducta que el tribunal le fije de entre las establecidas en el art. 27 bis del Código Penal, a saber:

- a) Fijar residencia y someterse al cuidado de un patronato.
- b) Abstenerse de concurrir a determinados lugares o de relacionarse con determinadas personas.
- c) Abstenerse de usar estupefacientes o de abusar de bebidas alcohólicas
- d) Asistir a la escolaridad primaria, si no la tuviere cumplida.

- e) Realizar estudios o prácticas necesarias para su capacitación laboral o profesional.
- f) Someterse a un tratamiento médico o psicológico, previo informe que acredite su necesidad y eficacia.
- g) Adoptar oficio, arte, industria o profesión, adecuado a su capacidad.
- h) Realizar trabajos no remunerados a favor del Estado o de instituciones de bien público, fuera de sus horarios habituales de trabajo.

No deben surgir circunstancias posteriores que modifiquen el máximo de la pena aplicable o la estimación sobre la posible ejecución condicional de la pena ya que ello importará el cese de la medida.

En el art. 27 bis, también estipula que las reglas de conducta podrán ser modificadas según resulte conveniente al caso, aunque ello no ha de importar una facultad ilimitada para el juzgador, que como acertadamente señala Donna, encontrará una barrera de contención en la dignidad del individuo *“ya que estas medidas sustitutivas no pueden permitirle al Estado entrometerse en la vida del individuo más allá del mínimo que lo permitido por las normas constitucionales”*⁷⁰.

Si durante el lapso fijado para el cumplimiento de la medida, el imputado no comete un delito, repara el daño en la medida ofrecida y cumple con las reglas de conductas establecidas, se extinguirá la acción penal; en caso contrario, se llevará a cabo el juicio. Asimismo, el beneficio podrá ser otorgado por segunda vez, si el nuevo delito ha sido cometido pasado ocho años a contar desde la fecha de expiración del plazo por el cual se hubiera suspendido el juicio en al anterior concesión (art. 76 ter, C.P.).

VI. Aplicabilidad del Instituto

En este punto del análisis, nos referiremos concretamente a las posibilidades de utilización de la suspensión del juicio a prueba con relación a las conductas tipificadas por el régimen penal tributario y previsional, desde un

doble enfoque: en primer lugar, lo haremos en torno a la derogación de la ley 23.771, y; en segundo lugar con referencia a la actual ley 24.769.

VI. 1. El tema respecto de la derogada ley 23.771

Durante la vigencia del régimen derogado, se han producido los problemas más severos para conjugar la suspensión del juicio a prueba en el marco de un proceso incoado por ilícitos tributarios o previsionales. Ello, en concreto, por la previsión del art. 10 de la ley 24.316, que dispone:

Art. 10.- “Las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 y 23.771”.

La redacción de este artículo ha dado lugar a discusión en cuanto al alcance a acordarse la frase “no alterarán los regímenes especiales”, vale decir, si al escoger el legislador los términos “no alterarán” se dejó la puerta abierta para que el instituto mencionado se aplicara en todo aquello que no modifique la esencia de los regímenes de las leyes especiales citadas, o si la intención fue directamente excluir a dichos estatutos de la posibilidad de aplicar la suspensión del juicio a prueba y demás modificaciones del Código Penal.

En el mensaje 1440 del Poder Ejecutivo Nacional, fechado el 12/08/92, ningún concepto general se vertió al respecto sobre el punto, pero se decía que la “probation” no sería aplicable en el caso del delito previsto en el art. 14, 2do. párrafo de la ley 23.737, criterio éste que se veía reflejado en el art. 9 del proyecto de ley elevado al Congreso. Si bien el proyecto original no dejaba fuera de la propuesta a la Ley Penal Tributaria, vedaba claramente la aplicación de la suspensión del proceso a prueba para uno de los tipos penales de la ley de estupefacientes.

Durante el tratamiento legislativo, surgieron dos cambios:

a) Se reemplazó el texto “no será aplicable” por la fórmula “no alterarán”, es decir, se pasó de una terminología inequívoca a una redacción que por su ambigüedad ha permitido contradictorias apreciaciones.

b) Se indicó expresamente que la norma se aplica, no ya a una sola figura penal, sino a los “regímenes especiales” dispuestos en las leyes de estupefacientes y penal tributaria, ampliándose el ámbito de aplicación de la cláusula.

Al recurrir al auxilio del significado común de los vocablos en juego, hallamos que conforme el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, “alterar” quiere decir cambiar la esencia o forma de una cosa, perturbar, trastornar o inquietar. Por su parte, “modificar” significa transformar o cambiar una cosa mudando alguno de sus accidentes.

Desde el punto de vista de una interpretación gramatical de la fórmula utilizada, cabe concluir que si se decidió reemplazar el texto del proyecto original por la terminología vigente, ello sugiere inequívocamente que el espíritu que ha prevalecido es el de otorgar un instrumento legal que pueda compatibilizarse con los regímenes especiales especificados en todo aquello que no lo desnaturalice, lo que además es coherente con la inspiración político – criminal que marca la reforma, cual es la introducción de medios alternativos de resolución del conflicto frente al fracaso del fin de resocialización de la pena ejecutado prioritariamente en el marco de la privación de libertad locomotiva.

Analizando la norma comentada desde un aspecto sistemático, es dable afirmar que el art. 10 de la ley 24.316 no se refiere únicamente al reciente incorporado art. 76 bis del Código Penal, sino a todas las modificaciones introducidas por la nueva norma. Ello resulta claro por dos motivos:

a) La ubicación del artículo permite considerarlo abarcativo de toda la ley;

b) El propio texto de la cláusula define su ámbito de referencia, el cual excede el marco de la “probation”.

En evidente contraste, las restricciones establecidas para la procedencia de la suspensión del juicio a prueba han sido expresamente estipuladas en el mismo artículo que crea a dicho instituto, es decir, el art. 76 bis del Código

Penal, en el cual no se ha vedado el acceso a la “probation” para los delitos previstos en las leyes especiales precedentemente mencionadas.

De contemplarse la cuestión bajo una perspectiva estrecha, no solo la suspensión del juicio a prueba debiera quedar vedada para los infractores a las leyes 23.771 y 23.737, lo cual no nos parece que haya sido la intención del legislador.

Nuestro más Alto Tribunal, ha reiterado en innumerables ocasiones: ***“Las normas deben interpretarse 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 efecto”***⁷¹. Por ende, preferimos pensar que la “probation” puede regir para los regímenes especiales, en la medida que ello no altere la esencia de los mismos.

Por su parte, la Cámara Federal de San Martín, Sala A, ha dicho con acierto, en referencia al régimen consagrado por el art. 14 de la ley 23.771, que *“la redacción de la norma ha tenido en cuanta al entonces vigente sistema escriturario del Código de Procedimientos en Materia Penal, por el cual se rige este proceso, sustituido por el actual ordenamiento procesal, donde se consagra la suspensión del proceso a prueba – “probation” – ideado para evitar la persecución penal íntegra en los casos donde no se ve como necesaria o aconsejable la aplicación de una pena efectiva como corolario final de un proceso, y si bien el art. 14 no llega a consagrar una verdadera “probation”, se justifica otorgar mediante su uso una posibilidad de readaptarse al delincuente tributario o previsional”*⁷².

En efecto, el art. 14 de la ley 23.771 no resulta ser un instituto claramente asimilable a la “probation”, siendo la diferencia más palmaria la falta precisamente de un período de prueba. Ante el pago de la pretensión fiscal, el régimen especial opera en forma directa extinguiendo la acción penal; el período de prueba bajo las condiciones que judicialmente se dispongan, característica esencial del sistema de la ley 24.316, es reemplazado por el

pago. Cabe afirmar, en coincidencia con lo expuesto en este punto por Edwards, que *“en realidad lo que se consagra legislativamente a través de este art. 14 es el principio de oportunidad, ya que si bien la acción penal se ha ejercido cobrando dinamismo, bajo ciertos presupuestos, se puede disponer de ella y considerarla extinguida”*⁷³.

Si cotejamos los requisitos de admisibilidad del instituto de la suspensión del juicio a prueba, establecidos en el art. 76 bis del Código Penal, con los contenidos en el art. 14 de la Ley Penal Tributaria y Previsional N° 23.771, podemos concluir que es posible armonizar los casos que podrían caer bajo su aplicación. No existiendo entonces obstáculos serios de orden legal, y ante las dificultades interpretativas y prácticas que ofrece este último artículo, podría resultar sumamente útil aplicar la nueva normativa para determinadas situaciones.

El someter estos casos a la “probation” constituirá un medio para que legalmente el Magistrado interviniente pudiera dar favorable curso a un plan de pagos en cuotas, suspendiendo el proceso hasta que aquel se completara, y disponiendo la extinción de la acción penal una vez corroborada la total efectivización del pago de la pretensión fiscal. Ello permitiría sin mayor esfuerzo solucionar de un mejor modo el conflicto penal, en función de los intereses en juego de las partes involucradas en la contienda penal tributaria, coadyuvando al logro de los fines buscados por la ley especial.

La solución que aquí se propone no desvirtuaría la esencia del régimen especial, ya que resultaría conveniente para los organismos de recaudación, y equitativa para los imputados.

Se impone recordar que en el caso de la nueva ley penal tributaria N° 24.769, se ha incorporado la intervención de persona interpuesta para ocultar la identidad del verdadero obligado en casos en que el monto del tributo evadido supere los \$200.000 o los aportes y/ o contribuciones sean mayores de \$40.000, como supuestos de evasión agravada en los artículos 2 inciso b y 8 inciso b, respectivamente. En ambos casos las penalidades de prisión van de

los tres años y seis meses a nueve años, lo que importa la imposibilidad de aplicar en el futuro el instituto de la suspensión de juicio a prueba en estos supuestos.

Adviértase que ante las situaciones planteadas anteriormente, de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, es decir, de su posibilidad o no de satisfacer la pretensión fiscal en un solo pago, en cuotas o de hacerlo parcialmente, el instituto de la suspensión del juicio a prueba podría llegar a ser, según los casos, “ley penal más benigna” (art. 2 del Código Penal).

La tesis propiciada de la procedencia del instituto en comentario en casos aprehendidos por la ley 23.771, ha sido acompañada por Gustavo Vitale, quien la admite expresamente para los supuestos *“en que no pueda funcionar el particular régimen de extinción de la acción penal previsto en su art. 14 por falta de posibilidades reales del imputado. En tal supuesto, el principio constitucional de igualdad ante la ley impone admitir la viabilidad del régimen general de suspensión de extinción del art. 14 precisamente por la particular situación económica en la que se encuentran”*⁷⁴.

VI. 2. La cuestión respecto de la ley 24.769

La posibilidad de extinción de la acción penal en la nueva Ley Penal Tributaria y Previsional, como ya se viera en el capítulo II, se encuentra regulada en su ya comentado art. 16, en el que se limita a las conductas de evasión simple tributaria y evasión simple de aportes y/ o contribuciones al sistema de seguridad social.

Concentrándonos con exclusividad en la cuestión de la aplicabilidad de la llamada “probation” en el nuevo régimen penal tributario, podemos concluir que no hay una prohibición expresa ni restricción aparente para aplicar la suspensión del juicio a prueba respecto de los tipos penales consagrados en la ley 24.769 que encuadran en las regulaciones del art. 76 bis y ss. del Código Penal.

En sentido coincidente se pronuncian Arce y Marum diciendo que "... entendemos que ha perdido vigencia la discusión existente bajo el régimen de la ley 23.771, acerca de sí este instituto era aplicable o no a la ley 24.316... alude al régimen especial dispuesto por el ordenamiento normativo citado en primer término. Al haber sido éste sustituido por la actual ley 24.769, que nada dispuso al respecto, resulta sencillo afirmar la plena vigencia de tal instituto en éste ámbito.

En aquellos tipos habilitados para el régimen fijado por el art. 16 de la ley penal tributaria, será preferible adherir a éste y no a un planteo de suspensión del juicio en virtud de que la extinción de la acción penal, además de ser un instrumento específico de la ley especial, no impone regla de conducta alguna a cumplirse durante un período de tiempo determinado por el juzgador. Si bien es cierto que las reglas del art. 27 bis, como se vio, pueden ser adaptadas con una gran amplitud por el eventual juzgador, sería difícil que en el caso concreto no aplicara ninguna.

Como señalamos en el primer capítulo, conforme las penalidades fijadas en la nueva ley penal tributaria y en función de los alcances que ya fijáramos precedentemente para el art. 76 bis del Código Penal, podría aplicarse la "probation" respecto de las siguientes figuras:

- a) Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4);
- b) Apropiación Indevida de tributos (art. 6);
- c) Apropiación indebida de recursos de la seguridad social (art. 9);
- d) Insolvencia fiscal fraudulenta (art. 10);
- e) Simulación dolosa de pago (art. 11), y;
- f) Alteración dolosa de registros (art. 12).

También podría ser objeto de suspensión del juicio a prueba aquellos casos de evasión simple de los arts. 1 y 7 en los que por haberse superado la etapa procesal oportuna o haberse utilizado el beneficio con anterioridad, no pudiera extinguirse la acción penal en los términos del art. 16 de la Ley 24.769.

Por último y a modo de reflexión, cabe citar a Chiara Díaz, el cual en concordancia con lo expuesto, ha sostenido que *“es particularmente importante asimismo comprender e interpretar la ley 24.316/94, de suspensión del juicio a prueba, con un sentido progresivo, sistemático – teleológico y superador inclusive de la literalidad del texto para poder extraerle el máximo de sus posibilidades como medio alternativo de delitos económicos, dejando de lado posiciones absolutas...”*⁷⁵.

VII. Visión Jurisprudencial

No han sido muchos los fallos que se han pronunciado sobre la viabilidad del juicio a prueba, tanto respecto del régimen derogado 23.771, como en referencial al actual régimen penal tributario 24.769. entre los pocos que han tomado estado público puede observarse que al menos no existe un rechazo abierto a la línea de pensamiento que propiciamos, sino que, por el contrario, la cuestión ha producido arduos debates jurisprudenciales.

VII. 1. Jurisprudencia a favor de la admisión de la “probation” en delitos tributarios

Pueden contarse a favor de la tesis por la procedencia a los Tribunales Orales en lo Penal Económico N° 1 y 3.

El primero en causa N° 147 **“Pardo García, Héctor s/ art. 2, ley 23.771”**⁷⁶, donde se sostuvo que *“el art. 10 de la ley 24.316 no implica que sus disposiciones no se apliquen a la normativa citada (ley 23.771), sino que indica, mediante una correcta hermenéutica, que los regímenes especiales previstos por ellas permanecerán invariables, es decir, continuarán vigentes y no se verán derogados ni modificados por el sistema de probation”*.

Asimismo se dijo que *“... cuando la ley ha querido establecer los casos de improcedencia del instituto los ha regulado estableciendo que el beneficio*

no procederá, como sucede en los párrafos anteúltimo y último, en vez de “no alterará”, como en el art. 10 citado”.

Cabe destacar que durante el transcurso del fallo, se afirmó que “... el art. 4 del Código Penal impone la aplicación de este instituto a la Ley Penal Tributaria, puesto que al no disponer lo contrario, las disposiciones del Código Penal rigen para todos los delitos previstos por leyes especiales”.

También se dispuso que “... no obsta a dicha interpretación que la ley 23.1 prevea la posibilidad de extinguir la acción penal de manera general para los delitos por ella previstos a través del art. 14, pues se trata de institutos de distinta naturaleza, que poseen fundamentos y fines diversos. Así, el beneficio solicitado, posee un objetivo preventivo especial, y trae como consecuencia la suspensión del juicio, suponiendo la imposición de reglas de conducta, cumplidas las cuales se declara extinguida la acción; mientras que el otro, producido el pago de la pretensión fiscal, se extingue directamente la acción, sin suspensión del procedimiento ni sometimiento a prueba”.

En última instancia se dijo que “... cabe destacar que el instituto en estudio, constituye una medida alternativa ideada como respuesta a la crisis de la prisión y a fin de resituar su función en el sistema penal, a lo que sólo debe recurrirse como última ratio, evitando así su imposición en aquellos casos en que se advierta por anticipado la innecesariedad preventivo – especial de su imposición”.

*El mismo Tribunal, intervino con fecha del 21 de mayo de 1998, en la tramitación de la causa “**Elías Jorge Rodolfo s/ art. 8, ley 23.771**”⁷⁷, en donde se solicitó la suspensión del juicio a prueba por aplicación de lo dispuesto en el art. 76 bis del Código Penal. El órgano judicial determinó que “... el instituto de la probation es aplicable a la Ley Penal Tributaria N° 23.771. Cumplidas las reglas de conducta impuestas por el Tribunal, se declara extinguida la acción”.*

Se estableció además, que “... el art. 10 de la ley 24.316, establece que sus disposiciones no alterarán los regímenes especiales dispuestos por la ley

23.737 y 23.771; lo cual no implica que sus disposiciones no se apliquen a la normativa citada, sino que indica, mediante una correcta hermenéutica que los regímenes especiales previstos por ellas permanecerán invariables, es decir continuarán vigentes y no se verán derogados ni modificados por el sistema de probation”.

Por último se dijo que “... resulta claro que la concesión del beneficio no afecta la obligación de pago, aunque si impide la utilización del proceso penal como vía para obtener el cumplimiento dinerario de la obligación tributaria”.

El fallo del Tribunal Oral Penal Económico N° 3, fechado el 14 de agosto de 1998 y recaído en autos “**Fernández, José s/ infracción a la ley 23.771**”⁷⁸, decidió en el mismo sentido y con igual argumentación que los anteriores, en el Considerando III del voto de la mayoría (Dres. Acuña y Oliva Hernández, la minoría fue del de. Gandolfi).

Éste último organismo judicial, al entender en la causa “**Barmas, Eduardo Germán s/ inf. art. 9, ley 24.769**”⁷⁹, dictó el correspondiente fallo con fecha del 9 de junio de 1998, y dictaminó que “la extinción de la acción penal prevista en el actual art. 16 de la ley 24.769 no puede confundirse con la suspensión del juicio a prueba. Por otra parte, el Código Penal establece que sus disposiciones deben aplicarse a todos los delitos previstos por leyes especiales. Eso hace aplicable la probation a los delitos previstos por la actual ley penal tributaria”.

VII. 2. Jurisprudencia en contra de la admisión de la “probation” en los delitos tributarios

En contra se ha pronunciado la Sala A de la Cámara Penal Económico en causa “Zaballa”, donde se concluyó que “... el art. 10 de la ley 24.316 deja a salvo, expresamente, el régimen especial de la ley penal tributaria, es decir, la extinción de la acción prevista en esta última sujeta a recaudos distintos de los de la ley 24.316. eso no supone ningún criterio discriminatorio que quepa cuestionar por la garantía de igualdad ante la ley”⁸⁰.

El pronunciamiento de mayor trascendencia, por la alta jerarquía del tribunal sentenciante, es también por la negativa. Se trata del fallo de la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal, recaído en el citado legajo “**Pardo García Héctor**”, procedente del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1, en el que se revocara el criterio ya comentado, estableciendo que “... *no se aplica la probation en los delitos de la ley 23.771, pues si se admitiera la aplicación coetánea de ambos institutos cabría la posibilidad, para el infractor, de extinguir la acción penal más de una vez, es decir, por vía de la suspensión del juicio a prueba y por el art. 14 de la ley penal tributaria...*”; siendo los principales argumentos los siguientes:

a) “... *el bien jurídico tutelado por la norma es la hacienda pública en el sentido de preservar la percepción de los tributos y su posterior reencausamiento social. Instrumento que el legislador ha considerado necesario para asegurar el correcto funcionamiento del sistema impositivo a la vez de evitar la evasión fiscal. No se trata por cierto de un exclusivo propósito de recaudación, sino que se orienta a una meta de significativo contenido social cuya directriz es la sujeción a las leyes fiscales como medio para que el Estado pueda cumplir sus fines de bien común*”.

b) “... *la extinción de la acción respecto de los delitos tipificados por la ley 23.771 exige que el infractor de total cumplimiento a la deuda fiscal, de donde el pago de la acreencia adquiere un lugar preponderante, pues sólo de esa forma se salvaguarda la integridad de la hacienda pública que la ley protege y cuya lesión provocó la evasión del tributo...*”.

c) “... *la suspensión del proceso a prueba, tiende a la rehabilitación de quienes han incursionado en el delito evitándoles el estigma de una condena, para lo cual se someten voluntariamente a un programa de reglas de conducta bajo el control del juez de ejecución que le proporcionará guía y asistencia a través del oficial de probation, donde la reparación del daño sólo procede en la medida de lo posible, de forma tal que virtualmente se sitúa en un segundo plano de importancia en relación con las razones de política criminal que inspiraron el dictado de la norma. No se exige la reparación integral*

como requisito sine qua non para su procedencia, quedando de todos modos expedita la acción civil por parte del damnificado”.

d) *“... cuando el art. 10 de la ley 24.316 dispone la inalterabilidad de los regímenes dispuestos en las leyes 23.771 y 23.737, asegura la prevalencia de la norma especial respecto del precepto general del art. 76 bis del Código Penal, en un todo de acuerdo con las prescripciones del art. 4 del mismo cuerpo de leyes”.*

VIII. Consideraciones Finales

El enfoque de base que ha presidido todas las conclusiones en cuanto a la interpretación del instituto de la suspensión del juicio a prueba, así como en lo relativo a su conjugación con la ley especial vigente y la derogada, ha sido la intención de lograr su más amplia aplicación, que lo sea en la mayor cantidad de casos posibles según puede desprenderse del texto que lo regula.

Nos parece que, pese a las críticas que pueda merecer la redacción de la ley 24.316 y a los problemas que surjan de su aplicación concreta, el instituto que instaura dicha norma está inspirado en principios filosóficamente más aceptables que los regímenes especiales y procura incluir, en la búsqueda de soluciones al conflicto penal, a todas las partes implicadas en el mismo.

Así, no dejamos de ver que frente al art. 14 de la vieja Ley Penal Tributaria, la suspensión del proceso a prueba presenta, al menos, ventajas tales como el de *“preservar con mayor claridad el principio acusatorio, al exigir la expresa conformidad del Ministerio Fiscal, en lugar de una mera vista; que además, en el régimen de la ley 24.769, art. 16, ni siquiera esta última es requerida; ofrece una mayor gama de herramientas de inspiración preventivo – especial tendientes a evitar la comisión de nuevos delitos por parte del imputado, mientras que en el régimen especial no se explicita esta dimensión preventiva”*⁸¹.

Más allá de tales circunstancias, entendemos que es factible compatibilizar las regulaciones de la Ley Penal Tributaria con el instituto de la suspensión del juicio a prueba y demás reformas introducidas por la ley 24.316, con los límites ya apuntados.

Capítulo IV

EL JUICIO ABREVIADO **Y SU APLICACIÓN EN MATERIA** **PENAL – TRIBUTARIA**

I. Introducción

El “*debido proceso*” importa que un individuo sólo puede ser considerado culpable si las pruebas de su conducta han sido logradas a través de un procedimiento legal seguido por autoridades que no se extralimiten en sus atribuciones, lo que según nos indica Cafferata Nores, significa la consagración de dos valores; la primacía del individuo y la limitación del poder público⁸².

El artículo 18 de la Constitución Nacional menciona al “juicio previo” como exigencia para sancionar. Se trata precisamente del “debido proceso”, que es adjetivo en tanto exige cumplimentar ciertos recaudos de forma, trámite y procedimiento para llegar a una definición mediante sentencia, y es sustantivo en cuanto implica que las sentencias sean valiosas en sí mismas, esto es, razonables.

Trasladado al ámbito del derecho penal, esto implica que ha de tramitarse necesariamente un juicio, consistente en un procedimiento regular y legal, para la aplicación de una pena. En este sentido, la Corte Suprema, genéricamente, ha detectado y exigido la necesidad de observancia de ciertas formas sustanciales, que comprendan el cumplimiento de cuatro tramos esenciales: Acusación; Defensa; Prueba y Sentencia, éste último realizados ante él o los jueces naturales de la causa.

Todo ello no obsta a la imposibilidad de favorecer bajo determinados parámetros la existencia de medidas alternativas para la solución del conflicto, incluso, procedimientos en los que la etapa del juicio, del debate, se simplifique por acuerdo de partes bajo control judicial.

En este último aspecto, puede citarse como modos de simplificación precedentes siguiendo a Maier, al juicio de faltas, al juicio por delitos de acción privada y al juicio correccional⁸³.

En esta instancia del presente trabajo, pasaremos ahora a considerar el último de los institutos que fijáramos como objeto inicialmente, que es el denominado juicio abreviado.

La idea de lograr sentencias en un lapso razonable, con fuerte ahorro de recursos jurisdiccionales y sin desmedro de la justicia, tradicionalmente aceptada para delitos leves, se ha extendido últimamente también para el tratamiento de ilícitos de mediana entidad siempre que se trate de casos sencillos de enjuiciar, tanto en su prueba como en su encuadre legal. Procura a la vez, descongestionar a los tribunales de este tipo de casos, y facilitar una más racional distribución de energías judiciales.

A tal fin ahora se admite el juicio abreviado, instituido por ley 24.825⁸⁴, con el objetivo de evitar todo o parte del juicio oral y público, cuando él no sea imprescindible para arribar a una sentencia que resuelva el caso con respeto de la garantía de defensa y de los principios de legalidad y verdad. Condición sine qua non para ello será que la prueba reunida en la investigación preparatoria sea idónea a tal fin, sin que sea necesario reproducirla en un debate y no existan dificultades en su calificación jurídico – penal, todo según el criterio unánime de los sujetos esenciales del proceso.

En el presente capítulo se procurará efectuar una valoración del instituto del juicio abreviado regulado en el orden nacional, a partir de su confrontación con la normativa de jerarquía constitucional que fija los parámetros del “*debido proceso*”, que anteriormente hemos señalado.

En consecuencia, además de un análisis pormenorizado de la norma pertinente, se destacarán sus principales líneas directrices en orden a la política criminal que la inspira y se comentarán las opiniones más destacadas y las repercusiones que tanto en la doctrina como en la jurisprudencia se han ido registrando a partir de su sanción y hasta la actualidad.

II. Concepto

Bajo la premisa que el desgaste jurisdiccional que implica el enjuiciamiento penal oral y público debe tener cierta proporcionalidad con la entidad del delito que se quiere juzgar, las legislaciones receptan juicios especiales para ilícitos de menor gravedad, simplificados en sus formas y acortados en el tiempo con relación al juicio común. El argumento invocado para la simplificación es doble; por un lado, la mayor facilidad probatoria de los delitos leves; por otro, la imposibilidad de juzgarlos a todos mediante el juicio común.

Sin dudar de las buenas intenciones que informan estos criterios, no es posible soslayar el hecho que su adopción puede facilitar un aumento del número de condenas por ilícitos leves, lo que no siempre será racional como distribución de esfuerzos jurisdiccionales y podrá generar situaciones de desigualdad relativa frente a la falta de tratamiento de delitos más graves, muchos de los cuales, por no admitir simplificación los trámites para juzgarlos, terminarán por prescripción.

En la tesitura expuesta, parece encarrilarse la reforma al Código de Procedimientos Penal de la Nación por la ley 24.825, que introdujo el art. 431 bis, que regula el denominado "Juicio Abreviado". El artículo en cuestión establece:

Art. 431 bis.- "1. Si el ministerio fiscal, en la oportunidad prevista en el artículo 346, estimare suficiente la imposición de una pena privativa de libertad a seis (6) años, o de una no privativa de libertad aún procedente en forma conjunta con aquélla, podrá solicitar, al formular el requerimiento de elevación a juicio, que proceda según este capítulo. En tal caso, deberá concretar expreso pedido de pena.

En las causas de competencia criminal (artículo 32), el acuerdo a que se refieren los incisos 1 y 2 del artículo 431 bis, podrá también celebrarse durante los actos preliminares del juicio, hasta el dictado del decreto de designación de audiencia para el debate (artículo 359).

2. Para que la solicitud sea admisible deberá estar acompañada de la conformidad del imputado, asistido por su defensor, sobre la existencia del hecho y la participación de aquel, descritas en el requerimiento de elevación a juicio, y la calificación legal recaída.

A los fines de este artículo y en cualquier etapa del proceso, pero desde la aceptación del cargo del defensor designado, el fiscal podrá recibir en audiencia al imputado y a su defensor, de los que se dejará simple constancia.

3. El juez elevará la solicitud y la conformidad prestada, sin otra diligencia, al tribunal de juicio el que, tomará conocimiento de visu del imputado, y lo escuchará si éste quiere hacer alguna manifestación. Si el tribunal no rechaza la solicitud argumentando la necesidad de un mejor conocimiento de los hechos o su discrepancia fundada con la calificación legal admitida, llamará a autos para sentencia, que deberá dictarse en un plazo máximo de 10 días. Si hubiera querellante, previo a la adopción de cualquiera de estas decisiones, le recabará su opinión, la que no será vinculante.

4. Si el tribunal de juicio rechaza el acuerdo de juicio abreviado, se procederá según las reglas del procedimiento común con arreglo a los artículos 354 ó 405, según corresponda, remitiéndose la causa al que le siga en el debate.

En tal caso, la conformidad prestada por el imputado y su defensor no será tomada como un indicio en su contra, ni el pedido de pena formulado vincula al fiscal que actúe en el debate.

5. La sentencia deberá fundarse en las pruebas recibidas durante la instrucción, y en su caso en la admisión a que se refiere el punto 2, y no podrá imponer una pena superior o más grave que la pedida por el ministerio fiscal. Regirá el artículo 399.

6. Contra la sentencia será admisible el recurso de casación según las disposiciones comunes.

7. La acción civil no será resuelta en este procedimiento por juicio abreviado, salvo que exista un acuerdo entre las partes en tal sentido, aunque se podrá deducir en sede civil. Sin embargo, quienes fueron admitidos como partes civiles podrán interponer el recurso de casación

en la medida que la sentencia pueda influir sobre el resultado de una reclamación civil posterior.

8. No regirá lo dispuesto en este artículo en los supuestos de conexión de causas, si el imputado no admitiere el requerimiento fiscal respecto de todos los delitos allí atribuidos, salvo que se haya dispuesto la separación de oficio (artículo 43).

Cuando hubiera varios imputados en la causa, el juicio abreviado sólo podrá aplicarse si todos ellos prestan su conformidad”.

Se ha señalado que el propósito concreto de la ley 24.825 ha sido procurar se descongestione el sobrecargado sistema judicial, con numerosos casos penales a la espera de la realización del juicio, cuando medie acuerdo entre el Ministerio Público y la Defensa tanto respecto de los hechos delictivos, como en cuanto a la pena a imponer.

Además, se ha vuelto a resaltar que los procesos largos, extendidos en el tiempo, tienen por único perjudicado al propio imputado en una condición de cumplimiento de las penas que no es la correcta y que el consenso, la conformidad del autor y el resto de las pruebas acumuladas en la causa tornan innecesaria la realización del debate, casos en que es necesario contar con un método ágil y eficaz para la sustanciación breve del proceso.

En consonancia con lo expuesto, Cafferata Nores ha señalado que el juicio abreviado corresponde para casos que no revistan complejidad de prueba y que su evidencia obvie la recepción de toda otra prueba por innecesaria, en los que el material probatorio legalmente colectado en la investigación penal preparatoria, puede dar base a la sentencia, prescindiendo de una reiteración que los mismos sujetos esenciales del proceso reputan estéril. No se trata de un acuerdo entre partes sin sustento probatorio, sino de casos en que todo ha sido perfectamente aclarado en la etapa instructoria⁸⁵.

Entre los antecedentes locales pueden mencionarse el Código de Córdoba (ley 8123), que lo regula en su art. 415, requiriendo la confesión llana

y circunstanciada del imputado, y el código bonaerense (ley 11.922), en sus artículos 395 y siguientes.

III. Posiciones Doctrinarias

En posición favorable al instituto del juicio abreviado, se ha pronunciado el Dr. Roberto Falcone, quien sin dejar de destacar que la recepción de criterios de oportunidad reglados, establecidos en los ordenamientos procesales, debieran recogerse en el Código Penal porque hace al ejercicio de la acción penal, señala que este tipo de juicios que en última instancia importan una negociación sobre la pena, concluyendo que tal vez “no sean la mejor solución en un Estado Constitucional de Derecho, pero al menos constituyen un paliativo contra la mora en la resolución del conflicto penal”⁸⁶

En tal sentido coincide Bertolino al afirmar que el rito abreviado empalma, en armonía sistemática y finalista, con el derecho del ciudadano a un proceso penal “sin dilaciones indebidas”. El Estado debe al ciudadano un proceso, generando el derecho correspondiente. El citado concluye que en el proceso abreviado no se deja a un lado el poder penal del Estado y sólo se renuncia a meras alternativas procedimentales, pero reemplazándolas por otras⁸⁷.

Desde una visión contraria al nuevo sistema, destaca Almeyra la corrección del enfoque en cuanto al carácter sustancial del ius puniendi y la impropiedad de que sea la ley adjetiva la que tome a su cargo la regulación de la reacción penal, admitiendo formulaciones consensuadas entre acusación y defensa que el Código Penal hasta ahora no tolera⁸⁸. El punto fue asimismo insinuado por el Presidente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Dr. Julio Nazareno, señalando que “*sería de sumo interés interrogarse si las facultades que se confieren al procesado de autocomponer con el Ministerio Público su responsabilidad Penal no conciernen a aspectos sustantivos de la acción penal que... han sido aprehendidos en nuestra tradición parlamentaria por el Congreso de la Nación al amparo de la atribución de dictar el Código*

*Penal deferida por el art. 75 inc. 12 de la Ley Suprema. No cabe soslayar que la cuestión trasciende el aspecto meramente ritual, pues se encontraría en juego la garantía constitucional de igualdad*⁸⁹. Por su parte, el citado Bertolino señala expresamente que el proceso penal abreviado incide en el derecho de fondo pues, entre otros tópicos propios de esa materia, toca su alcance, en relación con la disponibilidad o no, del ius puniendi; su vigencia, en vinculación, expresa o implícita, del principio de oportunidad; y su materialidad, en contacto con uno de los campos posibles de actuación, la criminalidad de bagatela.

Entre los aspectos más censurables del instituto se encuentran los siguientes:

- a) La innegable coacción psíquica que envuelve la exigencia del reconocimiento de la existencia del hecho y la participación para que opere el mecanismo;
- b) La imposibilidad del tribunal de aplicar una pena más grave que la solicitada por el fiscal, que permitiría a éste contar con un medio de presión y negociación para obtener del imputado el reconocimiento de su autoría y culpabilidad;
- c) La reducción del rol del acusador particular;
- d) En momentos en que se lucha por extender la oralidad en el proceso penal e imponer un sistema acusatorio, supone una clara regresión hacia el juzgamiento escrito y una nueva vigencia de la figura de la confesión.

También se ha pronunciado negativamente respecto del juicio abreviado del proceso nacional, el Dr. Luis Fernando Niño, el cual señala que la objeción básica del nuevo rito es que el llamado juicio abreviado nada tiene de juicio, afirmación que sostiene en la supresión del “juicio”, que resulta ser la etapa republicana por excelencia, reclamada por nuestra Carta Magna y los instrumentos jerarquizados que constituyen el bloque de constitucionalidad por vía del art. 75 inc. 22⁹⁰. En similar sintonía Francisco D’ Alhora sostiene que *“sino hay debate y la sentencia, aún condenatoria, puede fundarse en las pruebas recibidas durante la instrucción, queda en descubierto que no existe juicio, sino meritación apoteótica de aquélla. De esta suerte desaparece el*

debido proceso, cuya concreción reclama la posibilidad de una discusión que preceda al corolario decisor. Se da la paradoja de que sea un juicio abreviado en que no hay juicio”⁹¹.

Asimismo, éste último autor sostiene que existe una incompatibilidad del juicio abreviado con la Constitución Nacional, la cual *“transita por la agresión soportada por los artículos 18, 28 y 33... la inviolabilidad de la defensa se esfuma cuando se reclama la conformidad del imputado... sobre ciertos recaudos del requerimiento fiscal; sobre todo porque resulta obvio que se menoscaba su derecho a contradecir los extremos de la acusación... al resultar factible que se respalde una condena en la actividad cumplida en la etapa instructoria...”⁹².*

Cabe destacar, que del trámite parlamentario resulta, en palabras del diputado Cafferata Nores⁹³, que los objetivos que avalarían la reforma son:

- a) Una más racional distribución de los recursos afectados por el Estado al proceso penal;
- b) Acelerar las condenas en un sistema que tiene más presos sin ellas cumpliéndolas;
- c) Abaratar los costos del juicio penal;
- d) Aliviar la situación de los tribunales orales, saturados de causas a resolver;
- e) Consultar el interés del acusado, que mediante la colaboración prestada en el acuerdo puede obtener una reducción de la pena dentro de los límites de la escala.

Ésta última circunstancia, violenta expresamente los términos contenidos en la Convención Americana de Derechos Humanos, en los artículos 8, referente a las “garantías judiciales”, numerales 2, literal “g”, que establece que **“Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: g) Derecho a no ser obligado a declarar contra sí mismo ni a declararse culpable”**, y 3 que determina que **“La**

confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza".

Asimismo, se vulnera la disposición contenida en el art. 14, numeral 3, literal "G" del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que dispone que ***"Durante el proceso, toda persona acusada de un delito tendrá derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas: g) A no ser obligada a declarar contra sí misma ni a confesarse culpable"***.

Según nuestra opinión, éste resulta ser uno de los aspectos más cuestionables del sistema implementado y no coincidimos en el particular, con lo expresado por Cafferata Nores, que durante el debate parlamentario afirmara que *"la confesión no es determinante; la confesión es corroborante de la prueba que se ha recibido en la instrucción"*⁹⁴.

IV. Presupuestos

Cualquiera sea la reglamentación legal respecto del juicio abreviado, ella se encontrará construida sobre la base de dos tipos de acuerdos.

IV. 1. El Acuerdo Formal

El juicio abreviado, según las leyes vigentes en Argentina procede en caso de flagrancia, o confesión llana y circunstanciada del imputado, o su conformidad con la acusación; siempre requiere el acuerdo del tribunal, el Ministerio Público Fiscal y el imputado y su defensor, de omitir la recepción oral y pública de la prueba y fundamentar la sentencia en las pruebas recibidas en la investigación preparatoria; y no se puede imponer al imputado una sanción más grave que la pedida por el Ministerio Público Fiscal.

IV. 2. El Acuerdo Sustancial

Cuando se busca la causa de aquel acuerdo formal se descubre que sólo exterioriza uno previo y de carácter material; el que el Ministerio Público Fiscal, el defensor y el imputado hicieron sobre la pena a imponer, que será más leve que la razonablemente esperada de hacerse el juicio, como contrapartida por la utilidad que representa para el Estado el consentimiento de éste último para el trámite abreviado, o su confesión.

Basta para ello reparar en el debate parlamentario respectivo de la Provincia de Córdoba, pionera en el tema. Allí se dijo que *“evidentemente, esto tiende al sistema de acuerdo de partes, que incluso puede llegar a algún criterio de mensura de la sanción. El imputado facilita la acción de la justicia confesando y como contrapartida puede llegarse por algunos acuerdos respecto de la pena”*⁹⁵. Se agregó que nadie *“por una simple ocurrencia se declara culpable, sin que exista al menos un pacto de caballeros entre ambas partes sobre la pena a solicitar”*.

Por nuestra parte expresamos, que el juicio abreviado, legitimará y ampliará, seguramente algunas formas de negociación *extra legem* en la actualidad.

V. Abreviación y Régimen Penal Tributario

Hemos precedentemente efectuado una rápida revisión de los problemas de la abreviación del proceso penal desde un punto de vista general, así como desde el particular de la regulación del juicio abreviado en el orden nacional. Como se viera, hay no pocos reparos y posibilidades ciertas de una mejor regulación del instituto si comparamos por ejemplo, con el instituto en cuestión regulado por el ordenamiento procesal penal provincial.

No obstante, es una realidad insoslayable que el juicio abreviado viene abriéndose camino a grandes pasos en la práctica judicial. Su incidencia en la órbita del derecho penal tributario y previsional solo podrá ponderarse adecuadamente a medida que con el correr del tiempo se vayan encontrando

procesos concretos en los que se presente como una alternativa. Lo cierto es que si recordamos la ya transcripta previsión del art. 431 bis del código de rito, en cuanto en el punto 1, regula la procedencia de la vía abreviada en casos que medie requerimiento de pena por el fiscal de hasta 6 años y se coteja con el esquema de penas previsto en la ley 24.769, puede concluirse que *a priori* podría ser precedente respecto de todas las figuras penales en ella contempladas.

En efecto, básicamente pueden observarse tres grandes franjas de escalas penales en la citada ley.

Primero, los tipos que contienen conminación de pena de prisión de dos a seis años. Allí se cuentan las evasiones simples tributaria (art. 1) y previsional (art. 7), las apropiaciones indebidas de tributos (art. 6) y de recursos de la seguridad social (art. 9), la insolvencia fiscal fraudulenta (art. 10), la simulación dolosa de pago (art. 11) y la alteración dolosa de registros (art. 12).

Segundo, conminado con uno a seis años de prisión, la obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4).

Tercero, con penas de tres años y seis meses a nueve años de prisión, las evasiones agravadas tributaria (art. 2) y previsional (art. 8) y el aprovechamiento indebido de tributos (art. 3).

Puede ser particularmente útil la vía abreviada en el último segmento, que como adelantamos, tiene el problema de que por su conminación penal abstracta importaría que aquellos que fueran imputados de tales ilícitos estarían durante el proceso penal privados de su libertad. En tales casos, la defensa en función de los datos que proporciona el expediente podrá evaluar la conveniencia de mitigar, al menos, la incertidumbre e inseguridad que provoca un encierro por tiempo indeterminado, pudiendo a través del juicio abreviado llegar a un rápido pronunciamiento judicial que permita definir con claridad las expectativas de quien está sujeto a proceso penal.

Por último, la salida negociada que importa el instituto en estudio, presenta como atractivo adicional con relación al grupo citado, es decir, el de los grandes evasores, que ya se trate de una empresa y sus representantes o el gran empresario individual, esta vía puede significar también un medio de evitar la “pena del banquillo”. Es indudable que el juicio oral y público puede representar en sí mismo una pena extra que el eventual procesado pueda estimar innecesario sufrir.

VI. Conclusiones

A partir de las reflexiones y opiniones propias y de terceros que fueran enumeradas en los precedentes acápite, entendemos modestamente que sería conveniente repensar si es verdaderamente tan gravoso cumplir con el ideal de juicio oral, si la política procesal puede validarse por meras cuestiones utilitarias, si penas de hasta seis años de prisión responden al patrón de “delitos menos graves” y si confesiones sutilmente coaccionadas son respetuosas de las garantías constitucionales.

Probablemente nuestros tribunales, sobre todo aquellos sobre los que pesa una real sobrecarga de tareas y en la medida en que no se destinen recursos económicos y humanos suficientes para llevar adelante la oralidad, harán uso de la nueva herramienta sin mayores cuestionamientos bajo el imperativo de la necesidad y en el convencimiento de solucionar conflictos aunque sea en modo no ideal. De la prudencia que guíe dicho accionar dependerá el mayor o menor resentimiento que sufrirá el marco garantizador emanado de nuestra Carta Magna.

Resulta poco probable que la opinión contraria a la abreviación se abra paso en definitiva, no por objeciones técnicas sino por contundentes argumentos prácticos, ya que las partes sostienen aquella postura simplemente no acordarán, sino que sólo presentarán acuerdos quienes consideren el instituto viable, lo que lleva a que la única posibilidad de que proliferen declaraciones de inconstitucionalidad es que ellas sean declaradas

oficiosamente por los tribunales. Lo cierto es que confluyen en su admisión no sólo la posición institucional del Ministerio Público Fiscal que lo favorece, sino también la circunstancia de que frente al hecho consumado, lo que los imputados y sus defensores descubren es una nueva herramienta de negociación que les permite, de hecho, obtener sensibles mejoras en la situación de sus asistidos frente a las leyes y, muy especialmente, a una jurisprudencia garantista en materia de encarcelamiento preventivo, prescripción y suspensión del juicio a prueba.

Capítulo V

REFLEXIONES FINALES

I. La Peligrosidad de los Impuestos

Debería prestarse mayor atención al hecho de que en todas las épocas y en las más diversas civilizaciones, muchas rebeliones sociales fueron provocadas por la exacción impositiva.

El rechazo del pueblo a los impuestos tiene una explicación clara. Desde el punto de vista de quienes lo sufren, el impuesto es la sustracción por la fuerza de una parte de su riqueza, sustracción que no reconoce causa económica, jurídica o moral. El contribuyente se siente despojado de algo que moral, económica y jurídicamente le pertenece porque ha sido fruto de su trabajo.

No cree, en cambio, recibir algo como contrapartida. Tampoco se siente obligado a dar lo que, en verdad, se le quita. No recibe, por ejemplo, algún bien concreto como cuando realiza una compra, ni se siente compelido como le ocurre cuando debe prestar alimentos a su familia o indemnizar a quien sin querer causó algún daño. Esto no significa que el contribuyente no esté obligado a pagar impuestos. Jurídicamente la obligación existe; pero el contribuyente no la siente.

Los argumentos según los cuales debemos pagar los impuestos porque de ellos recibimos beneficios o porque han sido votados por nosotros mismos mediante nuestros representantes son tan sofisticados como discutibles; en todo caso generan una conciencia muy vaga sobre la obligación de pagarlos.

La inexistencia del sentimiento de esta obligación es una de las raíces de la evasión que funciona como un subsistema dentro de nuestro sistema impositivo. El contribuyente se defiende no pagando, dignos profesionales lo auxilian y, finalmente, el exactor periódicamente lo perdona; y todos actúan sin cargo de conciencia alguno.

El mismo fenómeno lleva a que los modernos corregidores utilicen la propaganda con la esperanza de crear esa conciencia. Por ello, en verdad, los corregidores actuales prefieren el método de la extracción sin dolor, es decir, que dentro del envoltorio denominado precio, inyectan el impuesto. El comprador del bien está dispuesto a pagar el precio de lo que compra porque como contrapartida recibe algo tangible. No ve que en realidad recibe menos de lo que corresponde al precio.

En ocasiones el consumidor se percata azorado de lo mucho que paga y de lo poco que recibe; pero como no puede privarse del bien o servicio, volverá a pagar una y mil veces el impuesto aunque nunca recuerde que lo paga.

La astucia de los exactores produce efectos gravísimos. La exacción no tiene más límites objetivos que las necesidades del exactor, el Estado. De ahí que el principio de toda sana administración se invierta, ya que en realidad, son los gastos los que determinan los recursos necesarios. Sólo la voluntad subjetiva del contribuyente que se resiste a pagarlos opera como valla a la natural voracidad del gastador.

Por esta causa, tras milenaria experiencia el pueblo ha apelado al Derecho estableciendo “vallas jurídicas” en la mismísima Constitución Nacional. Pero sí las normas jurídicas no llegan a ser eficaces sólo resta la resistencia del expoliado.

II. La Crisis de la Justicia Penal

Para comprender las razones por las cuales se torna imprescindible aplicar el principio de oportunidad, la institución de la suspensión del procedimiento penal a prueba y el juicio abreviado a nuestro sistema penal tributario y previsional, resulta indispensable considerar someramente los diversos problemas que presenta la administración de justicia penal en nuestro país y en otros países de la región.

Sólo en el marco de este singular contexto resulta posible explicar las transformaciones y los cambios de la legislación penal y procesal propios de los últimos años.

La administración de justicia penal, tanto en nuestro país como en el resto de América Latina, se caracteriza por la persistencia de una constante situación de crisis. En los últimos años, esta crisis se ha agudizado significativamente y, en consecuencia, se ha visto mucho más expuesta a los ojos del público. Los principios inquisitivos que informan el sistema jurídico – penal de la gran mayoría de los países de nuestra región, en este sentido, se han constituido en la principal causa que determina el modo en que funciona práctica y cotidianamente la justicia penal.

El modelo de justicia penal vigente en Argentina en los últimos dos siglos, ha sido el principal causante de la situación actual. A pesar de los procesos de independencia política desencadenados en el continente respecto de las metrópolis ibéricas, la herencia jurídico – cultural, en el ámbito de la justicia penal, ha sobrevivido con éxito el transcurso del tiempo. Ello explica el hecho de que en la actualidad el sistema de enjuiciamiento penal inquisitivo impuesto en la época colonial continúe siendo el modelo de la gran mayoría de los países latinoamericanos.

Aún cuando se afirma que nuestro país, a partir de la aprobación del Código Procesal Penal de Córdoba en el año 1939, se dio un significativo paso adelante en el proceso de eliminación del enjuiciamiento inquisitivo⁹⁶, hoy es posible reconocer que este acontecimiento, en realidad, poco ha aportado en el proceso de consolidación de un modelo procesal opuesto al sistema inquisitivo clásico de código escrito.

Quinientos años de cultura inquisitiva generaron un sistema de justicia penal burocrático, rígido, secreto, lento, ineficiente y extremadamente injusto que, además, ha resultado casi imposible de abandonar. En este contexto, la justicia penal ha operado sin satisfacer casi ningún interés legítimo. Por un lado, cualquier investigación empírica demuestra la violencia e irracionalidad

con que opera cotidianamente el aparato punitivo del Estado, tanto en nuestro país como en el resto de la región.

En este sentido, se puede afirmar que la administración de justicia penal de nuestro país, en general, es una fuerte violación sistemática de los más fundamentales derechos humanos reconocidos en los textos constitucionales y en los instrumentos internacionales.

Al mismo tiempo la administración de justicia penal ha resultado incapaz de atender las necesidades sociales mínimas que se supone debe satisfacer, entre las que podemos encontrar las siguientes:

- a) Dar respuestas a todos o gran parte de los casos incorporados al sistema.
- b) Dar respuesta a todo conflicto social que presente, mínimamente mayor complejidad que los casos comunes procesados por el sistema.
- c) Dar respuestas a los delitos más graves.
- d) Dar respuesta a las nuevas formas de criminalidad.
- e) Satisfacer los intereses legítimos de quien ha resultado víctima del delito.
- f) Brindar soluciones alternativas a la sanción penal, o a la pena privativa de libertad.

A pesar del carácter marcadamente inquisitivo de los sistemas de enjuiciamiento, que siguen el modelo del Código Procesal Penal de Córdoba, no se puede dejar de tener en cuenta la diferencia entre los resultados de los códigos escritos y orales que, a pesar de todo, es notable.

En este sentido, Cafferata Nores señala que *“parece entonces que el juicio oral permite una distribución más racional de los recursos estatales asignados al proceso penal, que resultan concentrados en el castigo de ilícitos graves. Con juicio escrito, en cambio, el castigo de los ilícitos de menor importancia acapara la mayor actividad sentencial”*.

El esquema de enjuiciamiento penal inquisitivo ha sido, en este aspecto, el principal responsable del estado de la situación actual. Decisiones legales expresas que estructuran un procedimiento penal fundado en principios autoritarios y perimidos, que establecen la persecución estatal obligatoria de todos los hechos punibles, y que imponen la pena privativa de libertad como respuesta inevitable frente al comportamiento delictivo, constituyen una valla insuperable para la necesaria racionalización de la política de persecución penal del Estado.

III. Los Mecanismos de Simplificación

Distintos factores, entre ellos la magnitud de la crisis de la administración de justicia penal, posibilitaron el nacimiento y desarrollo de un proceso de reforma estructural de la justicia penal que hoy se ha extendido a casi todos los países de América Latina. Estos procesos no representan una reforma del procedimiento penal, sino, en todo caso, el abandono de un modelo procesal y la adopción de otro modelo, cualitativamente distinto. El término reforma no debe ser entendido, entonces, como una serie de modificaciones dirigidas a estructurar el proceso penal anterior, sino como una transformación que afecta a los componentes fundamentales de la estructura de la administración de la justicia penal en sentido amplio.

La crisis profunda de las instituciones de la justicia penal ha provocado un repentino reclamo de medidas que hagan frente a la necesidad de dar rápida respuesta a un número cada vez mayor y más complejos de conflictos. En consecuencia, junto con la regulación de un nuevo procedimiento común más eficiente, se afirma la necesidad de incorporar mecanismos de simplificación de los procedimientos penales, incluso dentro del especial ámbito tributario y previsional.

Por mecanismos de simplificación, en sentido amplio, debe entenderse a todas aquellas opciones que representan la obtención de una solución para el caso a través de procedimientos menos complejos que el procedimiento

común. Se trata, por un lado, de mecanismos alternativos al tratamiento penal del caso y, por el otro, de mecanismos más sencillos para resolver la aplicación de sanciones penales.

En este sentido, se advierte que, desde el punto de vista de la administración de los costos considerables de los recursos estatales asignados a la persecución penal, aplicados a la tarea de investigar, acusar, juzgar y castigar, sería razonable desarrollar completamente la persecución, a través del procedimiento común, sólo respecto de aquellos ilícitos en que realmente se considere que vale la pena semejante esfuerzo, desde el punto de vista del interés público, en función de la gravedad de los hechos o de la peligrosidad del agente.

Lo que se debe tener en claro es en qué es lo que se desea simplificar. En nuestro procedimiento, el juicio no es la etapa central, no sólo por la ínfima cantidad de casos que, a pesar del principio de legalidad procesal, llegan a juicio, sino, antes bien, por la importancia que adquiere la etapa de investigación. El problema que debe enfrentar nuestro derecho, entonces, consiste en la simplificación de su etapa más burocrática y formalizada que, a la vez, es la que genera mayores obstáculos, y la que insume la mayor cantidad de recursos de la justicia penal.

En consecuencia, cuando se trata de mecanismos de simplificación dirigidos a la aplicación de sanciones penales, se impone la exigencia de regular un procedimiento especial que reduzca la actividad de la etapa de investigación y permita la discusión del caso sin afectar los derechos fundamentales del imputado.

En este sentido, se puede usar como paradigma de procedimiento simplificado, el procedimiento previsto para los delitos de acción privada, que carece de etapa instructoria.

El segundo tipo de mecanismos de simplificación se orienta a reducir la actividad procesal acudiendo a “soluciones alternativas a la pena”. Se trata de

solucionar el conflicto que representa todo caso penal evitando la respuesta tradicional del derecho penal.

Estos mecanismos no sólo reducen la carga de trabajo de la justicia penal sino que, además, permiten atender otros intereses, como por ejemplo, el derecho de la víctima a obtener la reparación del daño ocasionado por el hecho punible, tal como ocurre en los dos primeros institutos analizados en el presente trabajo de investigación, es decir, el previsto en el art. 16 de la actual ley 24.769 y el instaurado en el Código Penal, a través de la sanción de la ley 24.316, la suspensión del juicio a prueba.

En conclusión, para que las instituciones mencionadas puedan cumplir razonablemente sus funciones resulta imprescindible, en la aplicación de las reglas jurídicas que lo organizan, partir de la comprensión y consideración de su fundamento, su sentido y su significado político – criminal.

Ello implica, además, la exigencia de dejar de lado el contenido de principios fundamentales del derecho penal de aplicación necesaria en los demás supuestos. Ésta última exigencia se justifica en el hecho de que estos mecanismos específicos han sido establecidos, precisamente, para evitar las consecuencias, consideradas perjudiciales, de esos mismos principios característicos del derecho penal. Mecanismos alternativos a la sanción penal y al tratamiento regular del caso penal, también han sido previstos en el derecho internacional de los derechos humanos. Existen instrumentos que, en este punto, incentivan expresamente el uso de este tipo de institutos.

Las Reglas Mínimas de las Naciones Unidas sobre las Medidas no Privativas de la Libertad (Reglas de Tokio), por ejemplo, contemplan expresamente la necesidad de que los Estados adopten y apliquen ampliamente mecanismos alternativos a la pena privativa de libertad, antes y después del juicio penal. Así se dispone en la regla número 2, inciso 3, que **“el sistema de justicia penal establecerá una amplia serie de medidas no privativas de libertad, desde la fase anterior al juicio”**.

El mismo instrumento establece que se ***“alentará... el establecimiento de nuevas medidas no privativas de libertad”*** (regla 2, inc. 4), ***“evitando recurrir a procesos formales o juicios ante los tribunales”*** (regla 2, inc. 5), ***“de acuerdo con el principio de mínima intervención”***(regla 2, inc. 6), ***“en pro de la despenalización y de la destipificación de delitos”*** (regla 2, inc. 7).

Estas reglas, claramente se refieren de manera especial a los mecanismos de simplificación del procedimiento penal.

IV. Finalidades de los Medios Alternativos

Un problema de singular relevancia, lo constituye el atinente a las finalidades que tal instituto persigue lograr en el funcionamiento real de nuestro sistema penal. Es decir que, resulta fundamental, determinar cuales son los fines políticos criminales de las alternativas al proceso penal tributario y previsional.

Sin duda, los medios alternativos, están previstos a favor de la víctima, cuyo perjuicio se procura reparar, en la medida de las posibilidades del imputado; en beneficio del imputado, que evitará así el riesgo de ser sometido a juicio y, con ello, la posibilidad de ser condenado y eventualmente encarcelado; y a favor de la sociedad en general, que verá así incrementadas las chances de integración comunitaria de las personas sometidas a proceso penal y, con ello, encontrará resueltos ciertos conflictos de una mejor manera.

Tanto la víctima, como el imputado y la sociedad en su conjunto, se verán entonces, beneficiados de uno u otro modo con la incorporación y aplicación concreta de estos institutos al derecho positivo argentino.

A continuación, analizaremos brevemente las distintas finalidades que persiguen las alternativas del proceso penal tributario y previsional.

IV.1. Disminución del peso de la selectividad irracional propia del sistema penal

Una primera finalidad a la que directamente tienden los instrumentos alternativos en cuestión es la de descomprimir la labor de la justicia penal, a fin de orientar la utilización de los escasos recursos penales hacia la investigación y eventual punición de los delitos de mayor gravedad social.

Ello se procura conseguir permitiendo paralizar el proceso penal con relación a una gran cantidad de ilicitudes, posibilitando, de esa manera, no malgastar esos pocos recursos con los que se cuenta en la persecución meramente represiva de ilícitos de menor importancia social, pues precisamente los conflictos que ellos representan pueden enfrentarse, de mejor modo, a través de mecanismos diferentes a la condena penal o al cumplimiento de una pena privativa de libertad.

Esto se compadece y se vincula directamente con otro de los fines a los que aludiremos seguidamente, que es el de sustituir la privación coactiva de la libertad personal como medida estatal.

Estos institutos tienden, en consecuencia, a reducir el peso que, fundamentalmente sobre los sectores sociales carenciados, produce la irracionalidad selectiva con la que opera nuestro sistema penal.

En otros términos, considerando que un dato de la realidad nos muestra la existencia de un buen número de ilícitos que siempre van a quedar sin investigar ni esclarecer, es importante procurar que ellos sean los de menor gravedad social y no los que mayores daños producen a la vida comunitaria.

El cumplimiento del objetivo de limitar la potestad punitiva del Estado dependerá de que la aplicación de los institutos no queden en manos de quienes deban juzgar el caso en la hipótesis de rechazo.

La presente finalidad tendrá una incidencia directa en la toma de posición acerca de ciertas cuestiones de interpretación que plantea la ley penal, que tienen significativa importancia, pues se vinculan con el ámbito concreto de aplicación de las diferentes herramientas en juego.

Que los medios alternativos constituyan un mecanismo que tienda a lograr el fin señalado, no significa, sin embargo, que con ello nuestro sistema penal dejará de ser irracionalmente selectivo.

El grado de racionalidad e irracionalidad de su funcionamiento dependerá del juego de una serie de variables. Entre ellas, ocupa un lugar destacado la adopción o no de una decisión política de investigar y, en su caso, penalizar a cualquier persona que haya cometido un crimen, con independencia de su condición social, económica o política, con el fin de disminuir la desigualdad insita con la que, desde siempre, opera nuestro sistema penal. Ello, a su vez estará condicionado por la existencia de una decisión de priorizar la investigación de aquellos delitos socialmente más graves, prestando especial atención a la persecución de la criminalidad de los que, por la cuota de poder que detentan, son más invulnerables al sistema penal.

Son muchas las variables que pueden incidir en el éxito o en el fracaso de un diseño político – criminal orientado a revertir la persecución espontánea caótica.

Los medios alternativos al proceso penal tributario y previsional que fueron enumerados y analizados a lo largo del presente trabajo, constituyen herramientas que deben ponerse en práctica al servicio de la disminución de la irracionalidad con la que funciona nuestro sistema penal y como medio para limitar su poder punitivo.

Si la práctica judicial respeta el presente objetivo, los medios alternativos en cuestión podrán significar, entonces, un importante paso hacia la búsqueda de una más sana política criminal.

IV. 2. Lograr cierta integración social de los imputados

Las diferentes alternativas previstas en nuestro ordenamiento jurídico, tienden a generar o a fortalecer en el imputado ciertas pautas de conducta que se consideran socialmente positivas, como un modo de conseguir o de mantener mínimas dosis de integración social de las personas sometidas a procesos.

Para cumplir con esta finalidad en forma más acabada, los medios alternativos, procuran a la vez evitar el riesgo de imposición de posibles sentencias condenatorias y, en su caso, del posible cumplimiento de penas cortas privativas de libertad, como más adelante veremos.

En el específico caso de la suspensión del juicio a prueba, el presente objetivo se advierte claramente en la regulación legal, en cuanto ella supedita la extinción de la acción penal al cumplimiento de ciertas condiciones por parte del imputado. Entre éstas, interesa mencionar aquí, el cumplimiento de la regla o reglas de conducta que pudo haber fijado el juez o tribunal, de las contenidas en la lista que describe el art. 27 bis del Código Penal, incorporado por ley 24.316.

IV. 3. Evitar un posible Antecedente Condenatorio

Esta finalidad es motivada en razón de que la inserción de una condena en los registros de antecedentes constituye, de por sí, un factor de conflictos, que dificulta, la integración social de un individuo.

La mera constancia de una condena penal en el registro correspondiente trae aparejadas severas consecuencias sociales, por el estigma que importa para quien la sufre.

Ésta es una realidad que no puede ser ignorada, y por tanto, los medios alternativo, específicamente la suspensión del juicio a prueba y la previsión del

art. 16 de la ley 24.769 o como lo denominamos en el capítulo II, “principio de oportunidad”, procuran impedir la rotulación de personas como delincuentes, ya que ello no sólo afecta a quien resulta etiquetado de ese modo, sino que opera a su vez en desmedro de la sociedad en su conjunto, que mantendrá en su seno a seres humanos sin una chance cierta de integración, por los efectos perniciosos que el antecedente les produce.

IV. 4. Evitar el cumplimiento de penas cortas privativas de la libertad

Los medios alternativos al proceso penal tributario y previsional, cumplen también la finalidad de evitar que los seres humanos se despersonalicen a través de su convivencia en instituciones carcelarias, en los supuestos en los que podrían resultar condenados a cumplir una pena privativa de libertad de corta duración.

Esta finalidad, se desprende del propio sentido político – criminal de los institutos incorporados a nuestro derecho positivo. Esta es, precisamente una de las finalidades más importantes de los instrumentos alternativos y una de las más dignas de destacar, porque significa que el Estado, a través del órgano representativo de la voluntad popular, ha manifestado su voluntad contraria al cumplimiento de penas cortas privativas de la libertad personal, tal como se viene pregonando desde hace tanto tiempo, desde ámbito bien diferentes.

Cabe destacar, respecto de éste punto, que existe una generalizada coincidencia de criterios en la necesidad de evitar los perniciosos efectos de la vida carcelaria, sobre todo en aquellos supuestos en los que el condenado debe permanecer allí un tiempo breve o no muy prolongado. En verdad, la crisis de la cárcel no es susceptible de ser superada, pues el problema de la cárcel está en ella misma.

Tanto ésta finalidad como la de evitar la registración de una sentencia condenatoria, tienen capacidad para contribuir seriamente a la eliminación de factores estigmatizantes que terminan adhiriéndose al individuo, persiguiéndolo a veces de por vida y obstaculizando enormemente su vida comunitaria.

Esos males que normalmente acompañan a las personas condenadas penalmente, pueden ser neutralizados por medio de un uso racional y amplio de los instrumentos o medios alternativos al proceso penal tributario, como un mecanismo tendiente a evitar la posible producción de perjuicios irreparables al ser humano.

Notas:

- ¹ Soler, Sebastián. **Derecho Penal Argentino**. Buenos Aires: Tea; 1970
- ² Bettiol Giuseppe. **Instituciones de Derecho Penal y Procesal**. Barcelona: Bosch; 1977, p. 181.
- ³ Georgetti, Armando. **La Evasión Tributaria**. Buenos Aires: Depalma; 1967, p. 43
- ⁴ Lucien Mehl. **Elementos de Ciencia Fiscal**. Barcelona: Bosch; 1964, p. 20.
- ⁵ García Belsunce, Horacio. **Derecho Penal Tributario**. Buenos Aires: Depalma; 1985, p. 27.
- ⁶ Ortiz Díaz, José y Marconi, Norberto J. "Nueva Política Criminal en Materia Tributaria". Errepar. Revista Doctrinaria Tributaria. Febrero 1997, N° 203, págs. 805 a 816.
- ⁷ Villegas, Héctor B. **Régimen Penal Tributario Argentino**. Buenos Aires: Depalma; 1993, p. 47.
- ⁸ Chiara Díaz, Carlos Alberto. **Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769**. Santa Fe: Rubinzal – Culzoni; 1997.
- ⁹ Sancionada el 4/05/94, promulgada 13/05/94 y publicada el 19/05/94.
- ¹⁰ Sancionada el 21/05/97, promulgada el 11/06/97 y publicada en el B.O. N° 28.669 del 1/06/97, págs. 2/17.
- ¹¹ Ferrajoli Luigi. **Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal**. Madrid: Trotta. 1995; p. 369
- ¹² Antecedentes Parlamentarios, L.L., 1997, N° 2, p. 724.
- ¹³ Zaffaroni, Eugenio Raúl. **Manual de Derecho Penal. Parte General**. Buenos Aires: Ediar, 1998; p. 389
- ¹⁴ Corte Suprema de Justicia de la Nación; Fallos, 308:760.
- ¹⁵ Antecedentes Parlamentarios, La Ley; 1997, N° 2, p. 726.
- ¹⁶ Fallos, 308: 706
- ¹⁷ "Sigra S.R.L. s/ley 23.771", J.A. 1997 – II – 350.
- ¹⁸ Corti, Horacio G. "La Actividad Financiera desde la Constitución", L.L., 1995 – E – 661.
- ¹⁹ Antecedentes Parlamentarios, L.L. 1997, N° 2, p. 730
- ²⁰ Beccaria Cessare. **De los Delitos y de las Penas**. Buenos Aires: Arayu. 1955; p. 249.
- ²¹ Villegas; Héctor B.; Argüello Vélez, Gustavo y Spila García, Rubén. "La evasión Fiscal en la Argentina". En Derecho Fiscal, t. 23, p. 102
- ²² Núñez, Ricardo C. **Manual de Derecho Penal. Parte Especial**. Buenos Aires: Marcos Lerner; p.1999., p. 328.
- ²³ Soler Sebastián, ob. cit.; p. 214.
- ²⁴ Sancionada el 23 de septiembre de 1993; promulgada parcialmente el 13 de octubre de 1993; publicada en el B. O. el 18 de octubre de 1993
- ²⁵ Fabris, Cristian E. "La ley penal tributaria y un olvido, la ley 24.241". *Ámbito Financiero*, - - 96, sc. Novedades Fiscales, p. 27.
- ²⁶ Villegas, Héctor; ob. cit., p. 365.
- ²⁷ Ure, Ernesto. **Once Nuevos Delitos**. Buenos Aires: Abeledo – Perrot. 1960; p. 33. Creus, Carlos. **Derecho Penal. Parte Especial**. Tomo I. Buenos Aires: Astrea. 1991; p. 576.
- ²⁸ Bacigalupo Enrique. "El Delito de Insolvencia Fraudulenta". *Revista de Derecho Penal y Criminología*
- ²⁹ Antecedentes Parlamentarios, L.L., 1997, N° 2, p. 728.
- ³⁰ Núñez, Ricardo C. **Manual de Derecho Penal**. Parte General. 2 ed. Actualizada por Víctor Reinaldi. Buenos Aires: Marcos Lerner. 1999; p. 241.
- ³¹ García Belsunce, Horacio, ob. cit., p. 386.
- ³² Núñez Ricardo, ob. cit., p. 244.
- ³³ Núñez Ricardo, ob. cit. t. 2, p. 178.
- ³⁴ Soler Osvaldo. **Régimen Penal Tributario**. Buenos Aires: Depalma; 1998, p. 226.
- ³⁵ Carrera Daniel. **Análisis de la Ley Penal Tributaria y Previsional**. Córdoba: Advocatus; 1992, p. 15.
- ³⁶ Fiscal ante la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata.
- ³⁷ "Sigra S.R.L. s/ ley 23.771", J.A., revista N° 6066 del 3/12/9, págs. 49 a 53.
- ³⁸ Nores Cafferata I. "El Principio de Oportunidad en el Derecho Argentino", publicado en Nueva Doctrina Penal, Tomo 1996 – A, Editores del Puerto, Bs. As., págs 12.
- ³⁹ Edwards, Carlos Enrique. **Régimen Penal Tributario**. 3 ed. Buenos Aires: Astrea; 1997, p. 78.
- ⁴⁰ Romera, Oscar E. "La nueva Ley Penal Tributaria una Aproximación". J.A.; Tomo 1997 – II – 736.

-
- ⁴¹ Díaz Oscar Vicente. "Interpretación sobre el alcance del art. 14 de la ley 23.771". Revista Impuestos; La Ley; N° 3, p. 563.
- ⁴² Barbará, Fernando L. "La nueva ley penal tributaria y previsional. Análisis y reflexiones". La Ley, Tomo 1990 – E – 1003.
- ⁴³ Chiara Díaz, Carlos Alberto; ob. cit., p. 309.
- ⁴⁴ Maier, Julio. **El Derecho Penal Hoy**. Buenos Aires: Editores Del Puerto; 1995, p. 51.
- ⁴⁵ Roxín Claus. **Determinación Judicial de la Pena**. Buenos Aires: Editores del Puerto; 1993.
- ⁴⁶ Ramírez, Bustos Juan. **Manual de Derecho Penal. Parte General**. Barcelona: Ariel; 1999; p. 36
- ⁴⁷ Hadad, Jorge Enrique. **Ley Penal Tributaria 24.769. Comentada**. 3 edición. Buenos Aires: Depalma; 1997, p. 115.
- ⁴⁸ Sala I, en causa "Amorena", fallo del 17/11/95, pub. En "Impuestos" N° 5, año 1996, p. 1220; Sala II, en causa "Di Loreto", fallo del 20/08/96; Sala III, en causa "Carranza", fallo del 28/02/97, pub. en J.A. N° 60 del 08/70/97.
- ⁴⁹ Dalla Vía, Alberto Ricardo y Gutman, Marcos Gabriel. **Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 Comentada**. Buenos Aires: Némesis; 1997.
- ⁵⁰ Dictamen elaborado por el Dr. Ángel Nicolás Agüero Iturbe, presentado el 19/07/96.
- ⁵¹ La mayoría estuvo constituida por los ministros Dres. Nazareno, Moliné O' Connor, Fayt, Belluscio, Boggiano, López y Petracchi.
- ⁵² La desidencia fue del ministro Adolfo Roberto Vázquez.
- ⁵³ Chiara Díaz, Carlos Alberto; ob. cit.; p. 312.
- ⁵⁴ Bustos Ramírez, Juan. **De las Penas**. Buenos Aires: Depalma; 1997, p. 91.
- ⁵⁵ Carrera, Daniel P. **Alternativas a la Pena y a la Privación de Libertad**. Buenos Aires: Ad - Hoc; 1998, p. 568.
- ⁵⁶ Spolansky, Norberto E. "El Bien Jurídico Protegido y la Constitución Nacional". La Ley; Tomo 1991 – A – 77.
- ⁵⁷ Sancionada por el Congreso Nacional el 4/5/94 y promulgada el 13/5/94.
- ⁵⁸ Bovino, Alberto. **La Suspensión del Procedimiento Penal a Prueba en el Código Penal Argentino**. Buenos Aires: Editores del Puerto; 2001; p. 2.
- ⁵⁹ Bovino, Alberto. **Problemas de Derecho Procesal Penal Contemporáneo**. Buenos Aires: Editores del Puerto; 1998, p. 188.
- ⁶⁰ Tamini, Luis A. y López Lecube, Alejandro F. "La Probation y la suspensión del Juicio Penal a Prueba". La Ley; Tomo 1994 – D – 854.
- ⁶¹ Budress Loren. "Federal Probation and Petrial Services. Federal Probation"; Vol. 61; N° 1, marzo de 1997, págs. 5 a 12
- ⁶² Cámara Nacional de Casación Penal; Sala II; c. "Montti B. J.", 30 – 08 – 94, con comentario de Jorge Kent y Tristán García Torres; La Ley; 1994 – E – 495.
- ⁶³ Edwards, Carlos Enrique. La Probation en el Código Penal Argentino. Ley 24.316. Córdoba: Marcos Lerner; 1994, p. 31
- ⁶⁴ Publicado en "Jurisprudencia Argentina", N° 5977 del 20 de marzo de 1996, sección "Vida Universitaria y Colegios Profesionales", p. 27 a 28.
- ⁶⁵ Alagia, Alejandro. "Probation y Pena de Inhabilitación". Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal; Año III; N° 7; Buenos Aires: Ad - Hoc, p. 856.
- ⁶⁶ García, Luis M. "La Suspensión del Juicio a Prueba Según la Doctrina y la Jurisprudencia". Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal; Año II; N° 1; Buenos Aires: Ad - Hoc.
- ⁶⁷ Cámara Nacional de casación Penal, Sala I, en causa N° 46.891, "B.N.A. s/ recurso de casación", fallo del 20 – 01 – 96; E.D.; T. 169 – 167, con comentario de Ana María Lenardón y Pablo Palazzi.
- ⁶⁸ Navarro, Guillermo R. y Daray, Roberto R. **Código Procesal Penal de la Nación**. Tomo I. Buenos Aires: Pensamiento Jurídico; 1996, p. 604.
- ⁶⁹ D'Albora, Francisco J. **Código Procesal Penal de la Nación**. 3 edición. Buenos Aires: Abeledo – Perrot; 1997.
- ⁷⁰ Donna, Edgardo A. y Maiza, María C. **Código Procesal Penal y Disposiciones Complementarias. Comentado, Anotado y Concordado**. Buenos Aires: Astrea; 1994, p. 335.
- ⁷¹ Corte Suprema de Justicia de la Nación; c. D. 389, XXIV, "Di Lernia C. 07 – 09 – 93.

-
- ⁷² Cámara Federal de San Martín, Sala A, fallo “*Manfredini, Osvaldo Reinaldo y otros s/ infracción ley 23.771*”; publicado en Periódico Económico Tributario, La ley; N° 64 del 30 - 06 - 94, p. 13 a 15.
- ⁷³ Edwards, Carlos Enrique, ob. cit., p. 109.
- ⁷⁴ Vitale, Gustavo Luis. **Suspensión del Proceso Penal a Prueba**. Buenos Aires: Editores del Puerto; 1996, p. 340.
- ⁷⁵ Chiara Díaz, Carlos Alberto, ob. cit., p. 232.
- ⁷⁶ Pardo, García Héctor s/ art. 2 ley 23.771; fallo del 18 - 02 - 98, con voto unánime de los Dres. Schlegel, Pisarenco y Pellet Lastra, publicado en “Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia” Penal; Buenos Aires: Ad - Hoc; N° 8 - B, diciembre de 1998, p. 1004.
- ⁷⁷ Gómez Teresa, Procedimiento Tributario y Penal Tributario a Través de la Jurisprudencia; Buenos Aires: La Ley; 2000, p. 510.
- ⁷⁸ Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal. Buenos Aires: Ad - Hoc; N° 8 - B, diciembre de 1998, p. 999.
- ⁷⁹ Gómez Teresa; ob. cit.; p. 512.
- ⁸⁰ Fallo del 1 - 04 - 97, voto de los dres. Repetto y Hendler.
- ⁸¹ Chiara Díaz, Carlos Alberto; ob. cit.; p. 117.
- ⁸² Cafferata Nores, José I.; ob. cit. p. 77.
- ⁸³ Maier, Julio B. “*Mecanismos de simplificación del procedimiento penal*”. Publicado en J.A., T. 1993 - III - 746.
- ⁸⁴ Sancionada el 21/05/97, promulgada el 11/06/97 y publicada en el B.O. N° 28.669 del 18/06/97.
- ⁸⁵ Cafferata Nores, José I.; ob. cit.; p. 82.
- ⁸⁶ De su voto en la causa “*Bassi, Haroldo L.*”, T.O. Criminal Federal de Mar del Plata, fallo del 7 - 8 - 97, publicado en La Ley, T. 1997 - F - 353.
- ⁸⁷ Bertolino, Pedro J. “*Encuadre del Proceso Penal Abreviado*”. J.A.; N° 6060 del 22/10/97, p. 16.
- ⁸⁸ Almería, Miguel Ángel. “*Juicio Abreviado ¿O la vuelta al inquisitivo?*”; La Ley; 1997 - D - 1198.
- ⁸⁹ Nazareno, Julio S. “*El proceso penal abreviado y el juicio por jurados*”. La Ley; diario del 16 - 10 - 97, p. 14.
- ⁹⁰ Voto del Dr. Niño, Fernando Luis en causa “*Wasylysznyn*”, T.O.C. N° 20 de Capital Federal, fallo del 23 - 09 - 9, publicado en Cuadernos de Jurisprudencia Penal; N° 8 - A, p. 623.
- ⁹¹ D’ Albora, Francisco J. “*El juicio abreviado y la Constitución Nacional*”. Publicado en Suplemento de Jurisprudencia Penal, ejemplar del 30 - 04 - 98; p. 9.
- ⁹² D’ Albora, Francisco J.; ob. cit.; p. 9.
- ⁹³ Antecedentes Parlamentarios; La Ley, 1997, p. 1592, parágrafo 2.
- ⁹⁴ Antecedentes Parlamentarios; La Ley, 1997, p. 1592, parágrafo 5.
- ⁹⁵ Senador De Riva, en el Debate Parlamentario del nuevo Código Procesal Penal de Córdoba, ley 8123.
- ⁹⁶ Maier, Julio. **Derecho Procesal Penal**. Tomo I. Buenos Aires: Ad - Hoc; 1999, p. 415.

Bibliografía

Almería, Miguel Ángel. “*Juicio Abreviado ¿O la vuelta al inquisitivo?*”; La Ley; 1997 – D – 1198.

Bacigalupo, Enrique. **Derecho Penal. Parte General**. Buenos Aires: Hammurabi; 1987.

Barbará, Fernando L. “*La nueva ley penal tributaria y previsional. Análisis y reflexiones*”. La Ley, Tomo 1990 – E – 1003.

Beccaria Cessare. **De los Delitos y de las Penas**. Buenos Aires: Arayu. 1955.

Becerra, Alejandro M. “*Probation: ¿aplicación amplia o restringida?*”. Jurisprudencia Argentina; Tomo 1997 – III – 801.

Bettioli Giuseppe. **Instituciones de Derecho Penal y Procesal**. Barcelona: Bosch; 1977.

Bovino, Alberto. **La Suspensión del Procedimiento Penal a Prueba en el Código Penal Argentino**. Buenos Aires: Editores del Puerto S.R.L.; 2001.

Cafferata Nores, José. **Cuestiones Actuales Sobre el Derecho Penal**. 3era. edición. Buenos Aires: Editores del Puerto S.R.L.; 2000.

Carrera Daniel. **Análisis de la Ley Penal Tributaria y Previsional**. Córdoba: Advocatus; 1992.

Chiara Díaz, Carlos Alberto. **Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769**. Santa Fe: Rubinzal – Culzoni; 1997.

Corti, Horacio G. “*La Actividad Financiera desde la Constitución*”, L.L., 1995 – E – 661.

Creus, Carlos. **Derecho Penal. Parte Especial.** Tomo I. Buenos Aires: Astrea. 1991.

D´Albora, Francisco J. **Código Procesal Penal de la Nación.** 3ra. edición. Buenos Aires: Abeledo – Perrot; 1997.

Dalla Vía, Alberto Ricardo y Gutman, Marcos Gabriel. **Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 Comentada.** Buenos Aires: Némesis; 1997.

Donna, Edgardo A. y Maiza, María C. **Código Procesal Penal y Disposiciones Complementarias. Comentado, Anotado y Concordado.** Buenos Aires: Astrea; 1994.

Edwards, Carlos Enrique. **Régimen Penal Tributario.** 3 ed. Buenos Aires: Astrea; 1997.

Fabris, Cristian E. *“La ley penal tributaria y un olvido, la ley 24.241”.* *Ámbito Financiero*, 1996, sec. Novedades Fiscales, p. 27.

Ferrajoli Luigi. **Derecho y Razón. Teoría del Garantismo Penal.** Madrid: Trotta. 1995; p. 369

García Belsunce, Horacio. **Derecho Penal Tributario.** Buenos Aires: Depalma; 1985, p. 27.

Georgetti, Armando. **La Evasión Tributaria.** Buenos Aires: Depalma; 1967.

Gómez Teresa. **El Procedimiento Tributario y Penal Tributario a través de la Jurisprudencia.** Buenos Aires: La Ley; 2000.

Hadad, Jorge Enrique. **Ley Penal Tributaria 24.769. Comentada.** 3 edición. Buenos Aires: Depalma; 1997.

-
- Lucien Mehl. **Elementos de Ciencia Fiscal**. Barcelona: Bosch; 1964.
- Macchi, Miguel Ángel. **Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social**. Buenos Aires: Ábaco; 1999.
- Maier, Julio B. “*Mecanismos de simplificación del procedimiento penal*”. Jurisprudencia Argentina; Tomo 1993 – III – 746.
- Maier, Julio B. **Derecho Procesal Penal**. Tomo I. Buenos Aires: Ad – Hoc; 1999.
- Maier, Julio. **El Derecho Penal Hoy**. Buenos Aires: Editores Del Puerto; 1995.
- Navarro, Guillermo R. y Daray, Roberto R. **Código Procesal Penal de la Nación**. Tomo I. Buenos Aires: Pensamiento Jurídico; 1996.
- Nores Cafferata I. “*El Principio de Oportunidad en el Derecho Argentino*”, publicado en Nueva Doctrina Penal, Tomo 1996 – A, Editores del Puerto, Bs. As.
- Núñez, Ricardo C. **Manual de Derecho Penal. Parte Especial**. Buenos Aires: Marcos Lerner; p.1999.
- Núñez, Ricardo C. **Manual de Derecho Penal. Parte General**. 2 ed. Actualizada por Víctor Reinaldi. Buenos Aires: Marcos Lerner. 1999.
- Ortiz Díaz, José y Marconi, Norberto J. “*Nueva Política Criminal en Materia Tributaria*”. Errepar. Revista Doctrinaria Tributaria. Febrero 1997, N° 203, págs. 805 a 816.
- Ramírez, Bustos Juan. **Manual de Derecho Penal. Parte General**. Barcelona: Ariel; 1999.

Riquert, Marcelo Alfredo. *“La extinción de la acción en la nueva ley penal Tributaria: una alternativa ahora limitada”*. El Derecho; 1998; Tomo 179 – 788.

Riquert, Marcelo Alfredo. *“La ley penal tributaria y la suspensión del juicio a prueba”*. El Derecho; 1996; Tomo 165 – 1039.

Riquert, Marcelo Alfredo. **Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario**. Buenos Aires: Ediar; 1999.

Romera Oscar. *“La nueva ley penal tributaria: una aproximación”*. Jurisprudencia Argentina; Tomo 1997 – II – 736.

Romera, Oscar E. *“La nueva Ley Penal Tributaria una Aproximación”*. Jurisprudencia Argentina; Tomo 1997 – II – 736.

Roxín Claus. **Determinación Judicial de la Pena**. Buenos Aires: Editores del Puerto; 1993.

Sáenz, Ricardo O. *“La suspensión a prueba del proceso penal”*. La Ley; Tomo 1994 – C – 947.

Soler Osvaldo. **Régimen Penal Tributario**. Buenos Aires: Depalma; 1998.

Soler, Sebastián. **Derecho Penal Argentino**. Buenos Aires: Tea; 1970

Thomas, Ricardo G. **Régimen Penal Tributario. Ley 24.769**. Buenos Aires: Ad – Hoc; 1997.

Ure, Ernesto. **Once Nuevos Delitos**. Buenos Aires: Abeledo – Perrot. 1960.

Villegas, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires: Depalma; 1998

Villegas, Héctor B. **Régimen Penal Tributario Argentino**. Buenos Aires: Depalma; 1993.

Vitale, Gustavo Luis. **Suspensión del Proceso Penal a Prueba**. Buenos Aires: Editores del Puerto; 1996.

Vizcaíno, José García. **El Delito de Evasión Fiscal**. Buenos Aires: Abeledo – Perrot; 1962.

Zaffaroni, Eugenio Raúl. **Manual de Derecho Penal. Parte General**. Buenos Aires: Ediar, 1998.

Índice

Prefacio	3
Introducción	5
La solución del conflicto sin pena	6

Capítulo I

Nociones Generales de la Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24.769

I. Introducción	14
II. El Bien Jurídico Tutelado	15
II.1. Concepto General	15
II.2. El debate parlamentario y el bien jurídico en la ley 24.769	16
III. Las sanciones Instituidas	18
IV. Delitos Tributarios	20
IV.1. Evasión Simple (art. 1)	20
IV.2. Evasión Agravada (art. 2)	22
IV.3. Aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3)	24
IV. 4. Obtención fraudulenta de beneficios fiscales (art. 4)	25
IV.5. Sanciones Accesorias (art. 5)	26
IV.6. Apropiación indebida de tributos (art. 6)	26
V. Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social	27
V.1. Evasión Simple (art. 7)	28
V.2. Evasión Agravada (art. 8)	29
V.3. Apropiación indebida de los Recursos de la Seg. Soc.	30
VI. Delitos Fiscales Comunes	31
VI.1. Insolvencia fiscal fraudulenta (art. 10)	31
VI.2. Simulación dolosa de pago (art. 11)	32
VI.3. Alteración dolosa de registros (art. 12)	33
VII. Extinción de las acciones de la ley 24.769	35
VII.1. Muerte del Autor	35
VII.2. Amnistía	36
VII.3. Prescripción	37
VII.4. Presentación Espontánea	38
VII.5. Aceptación o pago de lo determinado	39

Capítulo II

El Principio de Oportunidad (art. 16)

I. introducción	41
II. Concepto y Naturaleza Jurídica	41
III. El Antecedente Normativo Directo	44
IV. La Actual Disposición Legal	45
V. Análisis Comparativo	46
V.1. Elementos comunes	46
V.2. Notas distintivas	47
VI. El criterio de la Corte Suprema de Justicia	
Fallo "Sigra"	50
VI.1. Conclusiones del Dictámen del P.G.N.	50
VI.2. Conclusiones del Pronunciamiento de la CSJN	51
VII. Consideraciones finales	54

Capítulo III

La Suspensión del Juicio a Prueba en el Régimen Penal Tributario y Previsional

I. Introducción	57
II. Concepto	58
III. Características Generales	60
IV. Requisitos de admisibilidad	63
IV.1. En Relación a la índole de los ilícitos abarcados	63
IV.2. En relación a la tramitación de la solicitud	65
IV.3. En relación a aspectos de índole patrimonial	67
V. Condiciones para su mantenimiento	68
VI. Aplicabilidad del Instituto	69
VI.1. El tema respecto de la derogada ley 23.771	70
VI.2. La cuestión respecto de la ley 24.769	74
VII. Visión Jurisprudencial	76
VII.1. Jurisprudencia a favor	76
VII.2. Jurisprudencia en contra	78
VIII. Consideraciones Finales	80

Capítulo IV

El Juicio Abreviado y su Aplicación en Materia Penal - Tributaria

I. Introducción	83
II. Concepto	85
III. Posiciones doctrinarias	88
IV. Presupuestos	91
IV.1. El Acuerdo Formal	91
IV.2. El Acuerdo Sustancial	92

V. Abreviación y Régimen Penal Tributario	92
VI. Conclusiones	96

Capítulo V

Reflexiones Finales

I. La peligrosidad de los impuestos	97
II. La crisis de la justicia penal	98
III. Los mecanismos de simplificación	101
IV. Finalidades de los medios alternativos	104
IV.1. Disminución del peso de la selectividad irracional propia del sistema penal	105
IV.2. Lograr cierta integración social de los imputados	107
IV.3. Evitar un posible antecedente condenatorio	107
IV.4. Evitar el cumplimiento de penas cortas privativas de la libertad	108
Notas	110
Bibliografía	113