

REPARACIÓN INTEGRAL DEL PERJUICIO COMO VÍA DE ESCAPE AL PROCESO PENAL TRIBUTARIO EN LA CABA

Por Ignacio YACOBUCCI¹ y Mariano A. EZEYZA²

Introducción

A no más de cuatro años de la entrada en vigencia de la reforma introducida por ley nacional 26735³, mediante la cual se incorporó a las haciendas públicas locales dentro del objeto de protección de la ley penal tributaria y, con la aún más reciente sanción de la ley nacional 27147, que amplió las causales de extinción de la acción penal reguladas en el artículo 59 del Código Penal (en adelante CP), la reparación integral del daño se plantea como una salida posible en los casos de infracciones al régimen penal tributario.

La figura penal de la apropiación indebida de tributos surge como aquella sobre la cual han versado la mayoría de las investigaciones –si no todas– en trámite por ante la Justicia Penal, Contravencional y de Faltas de la CABA, lo que constituye un marco adecuado para el análisis de la posible aplicación de la causal de extinción señalada.

En el particular, cabe preguntarse si a la luz del bien jurídico vinculado al tipo penal en cuestión es posible una reparación de forma integral, y en caso, de darse una respuesta afirmativa, cuál sería la medida justa de reparación.

En tal sentido, podría hablarse de pago total en materia tributaria como sinónimo de reparación integral del perjuicio, y por ende, de una nueva forma de poner fin a la acción penal en los casos de delitos tributarios.

La reparación integral del perjuicio como causal de extinción de la acción penal

Mediante la ley nacional 27147 se reformó el CP y se incorporó al artículo 59 de este cuerpo legal la reparación integral del perjuicio, como causal de extinción de la acción penal.

La referida norma dispone que "(l)a acción penal se extinguirá... 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes" (el subrayado no pertenece al original).

Es importante señalar que el inciso 6º prevé dos causales de extinción, distintas y autónomas; por un lado, la conciliación, y por el otro, la reparación integral.

Si bien ambos institutos concurren en ese inciso, cierto es que se tratan de dos supuestos diversos claramente escindibles, que no se implican ni se presuponen de forma alguna.

La conciliación, como medio alternativo con aptitud para poner fin al proceso, a diferencia de la reparación integral, supone trasladar la gestión del conflicto a las propias partes, para que aquellas de modo asistido alcancen la satisfacción de sus intereses mediante la suscripción de un acuerdo, lo que en algunos casos podrá o no vincularse con la reparación del daño acometido.

Por su parte, la reparación integral es ante todo una decisión unilateral de una parte que se orienta a la enmienda patrimonial del daño causado, sin suponer la gestión

¹ Secretario de Fiscalía de Cámara del Ministerio Público Fiscal de CABA. Especialista en Derecho Penal.

² Abogado (UBA), Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral), mail de contacto: ezeYZa@deryasoc.com.ar.

³ Sancionada el 22/12/11, promulgada el 27/12/11 y publicada en el B.O. el 28/12/11; vigente a partir el 6/01/12.

del conflicto entre las partes de modo bilateral. Esta decisión legislativa abre una grieta que supone un inesperado avance hacia la privatización del sistema penal, que luce cuanto menos novedoso, y que se ha llevado adelante sin mayor debate, lo que conllevará necesariamente a un engorroso examen de la cuestión en los ámbitos jurisdiccionales.

Al respecto, aún en su poco tiempo de vigencia, se ha sostenido que "...para la procedencia de esta razón de impunidad, no es preciso también que haya también conciliación, dado que la reparación es una alternativa a la conciliación según la separación prevista por el nuevo inc. 6.º del art. 59 del CP ("conciliación o...")... En verdad son instituciones de la realidad y del derecho, tan distintas que la reparación puede existir sin conciliación y viceversa. Decisivo resulta, por lo demás, que el inc. 6.º del art. 59 del CP las separa, las distingue con esa "o" que escribió el legislador para denotar que son dos elementos diferentes"⁴.

Como vemos, la redacción de la norma es amplia y no requiere consentimiento alguno de la víctima para su procedencia; bastaría con que el perjuicio se repare de manera "*integral*", extremo que podría aparejar en ciertos casos a la extinción de la acción aún contra la voluntad de la víctima o del ministerio público en la medida en que el daño se haya efectivamente reparado en los términos legales.

De igual manera, procedería en las causas en donde se investigan delitos tributarios aún frente a la oposición del organismo recaudador.

En consecuencia, se puede advertir que la procedencia de la causal extintiva se limita, en lo que hace a la norma de fondo, a la efectiva reparación integral del daño, sea por la víctima o un tercero, siendo indiferente el consentimiento de los restantes actores del proceso.

Esta exclusión de la participación de la víctima y de la sociedad en general, plantea un claro interrogante acerca de su legitimidad, al menos en materia penal, que amerita un claro examen respecto del modo amplio e irrestricto en que se ha regulado el instituto.

Sin perjuicio, cierto es que el inciso agrega que tal instituto ha de aplicarse "*...de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes*". Dicha decisión abre el panorama para un nuevo punto de análisis de la decisión legislativa.

Al respecto, se ha debatido si tal remisión no devela en definitiva la conciencia del legislador nacional respecto del posible avance sobre las competencias propias de los estados locales, asumiendo la regulación de cuestiones que exceden la normativa de fondo.

En esa línea, la ley nacional 27147 luce como un intento, cuanto menos, de eludir aquel conflicto mediante una remisión en ciertos puntos a la normativa procesal correspondiente, que asegura la participación de los estados locales en la ejecución e instrumentalización de los institutos normados en la ley penal.

Así, no solo en el caso de la reparación integral del daño sino también en el supuesto de la suspensión del proceso a prueba, el legislador nacional ha tenido el interés de hacer una directa remisión a las leyes rituales locales.

Sin embargo, en el particular esa técnica generó numerosos interrogantes acerca de la naturaleza de los institutos incorporados; en especial, si cabe distinguirse entre las causales circunscriptas en los incisos 1º a 4º respecto de las previstas en los 5º a 7º del referido artículo 59, en la cuales se ha dispuesto de modo expreso la remisión a las normas procesales.

De esta distinción expresa que efectuó el legislador debe preguntarse si es posible afirmar que tales institutos posean una naturaleza divergente a la de los enumerados en primer lugar y, en tal sentido, interrogarse si revisten carácter procesal; en tal caso, si dicha regulación es legítima pese a esa remisión.

⁴ PASTOR, Daniel R., *LA INTRODUCCIÓN DE LA REPARACIÓN DEL DAÑO COMO CAUSA DE EXCLUSIÓN DE LA PUNIBILIDAD EN EL DERECHO PENAL ARGENTINO*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Diario DPI, 11/09/2015.

A *contrario sensu*, de tratarse de un instituto de fondo también es posible cuestionarse si la aplicación de reparación integral en las condiciones o exigencias que el legislador procesal imponga devendría en un avance de los estados provinciales sobre la ley de fondo, como así también en una aplicación divergente del instituto en las diversas jurisdicciones, lo que resultaría inadmisibile.

Sobre este punto, no se ha dado una respuesta cierta.

Por un lado, se ha señalado que tal instituto no resulta aplicable hasta tanto no se dicte la norma procesal correspondiente que lo regule, mientras que por el otro se ha sostenido que, como norma de fondo, la inexistencia de normativa procesal local no podría suponer un obstáculo para su procedencia y aplicación, aún frente la pasividad del legislador local.

Esta última posición luce con mayor coherencia legal, pese a que pueda cuestionarse el modo en que el legislador nacional reguló el instituto.

En consecuencia, la aplicación del instituto requerirá únicamente el análisis de la inexistencia de obstáculos o condicionamientos para su procedencia, sea mediante una ley penal especial o bien algún supuesto particular.

En los casos de delitos tributarios, la aplicación de la reparación integral conlleva un análisis específico en consonancia con la materia que se regula y con la presencia de su claro componente patrimonial, económico y financiero; a su vez, requiere examinar la estructura propia de los tipos penales y su incidencia en los ámbitos locales o provinciales.

Aplicación de la reparación integral en materia penal tributaria

Tal como afirmamos al inicio de este comentario, la mayoría de las causas en trámite por ante la Justicia Penal, Contravencional y de Faltas de la CABA versaron sobre el delito de apropiación indebida de tributos.

Ese tipo penal, previsto en el artículo 6 de la ley nacional 24769, reprime con pena de dos a seis años la conducta del agente de recaudación o percepción que retiene o percibe y no ingresa el tributo dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo para su ingreso –de conformidad con las normas del tributo que corresponda–, siempre que el monto retenido supere la suma de \$40.000 por cada mes.

Sobre esta figura, la Corte Suprema ha explicado que “[s]e trata de una infracción que se comete por omisión, de carácter instantáneo y que queda consumada, en su faz material u objetiva, en el momento preciso en que el acto omitido debió realizarse, esto es, al no depositar tempestivamente los aportes retenidos. Además, en orden al elemento subjetivo del tipo penal de que se trata, debe también recordarse que el agente a cuyo cargo está el deber de retener aportes no asume ese papel como consecuencia de un negocio de confianza o de entrega, basado en el consentimiento de las partes, sino por disposición de la ley, la cual le impone determinadas obligaciones a las que debe ajustarse bajo pena de incurrir en las responsabilidades que puedan corresponderle por su desempeño remiso (Fallos: 293:101 citado)”⁵.

En este sentido, la calidad especial del autor no resulta un detalle menor pues su calidad de “agente de recaudación” o “agente de percepción” es la que lo coloca en una especial posición de garantía con relación al correcto flujo de dinero a las arcas estatales.

Así, una vez que el agente obtiene el dinero retenido o percibido de sus operaciones con otros contribuyentes, en razón del deber legalmente impuesto gestiona un patrimonio ajeno sobre el cual posee la obligación de ingresarlo adecuadamente.

De hecho, se ha afirmado que “...la apropiación indebida de tributos, tipificada por el art. 6 de la ley 24.769, es una conducta delictiva «porque no se trata de la mera infracción de un deber administrativo o el solo incumplimiento de una deuda, sino de una omisión abusiva que

⁵ CSJN, L. 269. XXXII, “LAMBRUSCHI, Pedro Jorge s/ley 23.771”, del 31/10/97.

perjudica patrimonialmente al Estado. Es una omisión delictiva porque mediante ella el autor defrauda al Estado respecto de los dineros que se le han confiado con un determinado y claro objeto, a un título jurídico que no le transfería su propiedad. Es abusiva porque el autor, con su omisión, no responde a la confianza en su correcta ejecución que el mismo título, por la que se le entregara el dinero involucrado⁶.

Aún más, aquel tribunal comparó la figura bajo examen con una defraudación en la gestión de intereses ajenos, similar en ciertos aspectos a la figura de retención indebida, ante todo en cuanto se lesiona el interés de un tercero legítimamente confiado; concretamente, señaló que es posible "...considerar al art. 6º como si el legislador hubiera impuesto un rol especial al ciudadano que, aunque no estaba penalmente obligado a realizar determinada conducta, en el caso de llevarla a cabo y obtener dinero que pertenece a la agencia recaudadora, debe actuar en consecuencia, es decir, queda obligado a depositar. Con posterioridad a la efectiva realización de la percepción (o de la retención) el autor se convierte en una persona a cargo del cuidado de intereses ajenos", que "...sólo actúa con relación a una gestión específica, que debe cumplir según los parámetros de un buen custodio".

Estos intereses confiados al agente de retención forman parte de los fondos que deben ingresar a las arcas públicas, y su ingreso en tiempo y forma es la clave de ese flujo dinámico que se describe al momento de definir el bien jurídico previsto en la norma penal tributaria.

En esta línea, se consideró la existencia de un deber de solidaridad o contribución al sostenimiento de las cargas públicas como un bien en sí mismo, que puede o debe ser garantizado por el estado, que viene a equilibrar y armonizar los principios de libertad e igualdad propios de las sociedades modernas⁷.

Así, se ha definido a la hacienda pública como "...la actividad económico-financiera que lleva adelante el Estado y que se constituye merced a la integración dinámica de dos aspectos: la recaudación tributaria y el gasto público"⁸.

Esta noción integra diversos elementos vinculados con la finanzas públicas, que implican dar un marco de cobertura a la "efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles"⁹ como así también a todo el flujo de fondos sobre el cual se asienta la actividad estatal, que se traduce en la tutela del aporte solidario de todos los ciudadanos con el propósito de dar vida a la actividad estatal, esencialmente volcada a la realización de los servicios públicos, a los efectos de garantizar los derechos constitucionalmente reconocidos.

En tal sentido, se ha señalado que "si bien es correcto que el bien jurídico protegido se vincula con la correcta y regular percepción de los tributos, de esta manera sólo se describe una faz positiva de este hecho relevante"¹⁰, debiéndose tener en cuenta las aristas del régimen tributario en tanto prevé en numerosas ocasiones la aplicación de reintegros, recuperos, diferimientos y devoluciones. Estas concesiones que realiza el Estado también forman parte del régimen tributario, aunque no se vinculen estrictamente con la tarea recaudatoria y puedan vincularse a objetivos de política económica de vital importancia.

Es por ello que no puede perderse de vista que el régimen tributario no sólo se aplica con relación al sostenimiento de los gastos que debe llevar adelante el Estado sino también como instrumento o medio idóneo de intervención económica, en base a

⁶ TOF II de la Ciudad de Córdoba, "MAGGIO, Juan José y MONTERO, Enrique Atilio p.s.a. Apropiación indebida de Tributos Art. 6 Ley 24769", del 03/08/2011.

⁷ Cfr. ACOSTA, Simón, *Delitos contra la Hacienda Pública*, en AAVV, *Cuestiones Tributarias prácticas*, Madrid, La Ley, 1990, pág. 726.

⁸ YACOBUCCI, Guillermo G., *Principios de la ley penal tributaria*, ED 137-937.

⁹ BORINSKY, Mariano H; GALVAN GREENWAY, Juan P; LOPEZ BISCAYART, Javier; y TURANO, Pablo N, *Régimen Penal Tributario y Previsional Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni Editores, 2012, pág. 24.

¹⁰ CATANIA, Alejandro, *Régimen penal tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Ed. Del Puerto, 2013, pág. 45.

los ya señalados principios de igualdad y libertad. La creación de categorías de contribuyentes, la diferenciación de tratamiento según actividades, la existencia de zonas de promociones y desarrollo, se erigen como herramientas útiles para modelar la circulación y tráfico de bienes y servicios; en definitiva, regular o intervenir la economía del país.

En virtud de este panorama es que puede deducirse que no se trata de la protección de un interés meramente patrimonial o financiero sino antes bien de la guarda de la estructura sobre la que se asienta la misma actividad del Estado y el desarrollo de sus objetivos políticos, económicos y sociales.

Por tanto, en la materia penal tributaria se ha dicho que:

"...las consecuencias de la conducta por la cual los imputados fueron intimidados en esta causa no se limitan a la magnitud de la suma evadida o adeudada, sino que deben extenderse a los efectos que la evasión impositiva genera en la estructura social. ...Este problema (la evasión impositiva) siempre ha sido uno de los más serios y graves que se sufren en la Argentina, porque las consecuencias y los trastornos que ocasiona corren los aspectos estructurales en los que se sustentan el funcionamiento y la vida misma de cualquier Estado democrático. Ningún país puede funcionar, mínimamente, si no cuenta con los recursos provenientes de las contribuciones que los ciudadanos y los habitantes deben hacer, de acuerdo con la capacidad contributiva de cada uno, para que el Estado pueda cumplir sus funciones." (confr. Marcos Arnoldo GRABIVKER, "Cómo poner fin a la evasión", publicado en el diario "Clarín" del día 4 de mayo de 2000, sección "Tribuna Abierta")... En consecuencia, las características económicas de la clase de delitos... no deben valorarse como una circunstancia que indique algún tipo de levedad en la producción de aquellas conductas sino que, por el contrario, evidencian la relevancia que el legislador ha otorgado a este presupuesto necesario para el cumplimiento de las funciones del Estado, que trasciende el mero carácter patrimonial individual por la afectación de bienes jurídicos supraindividuales"¹¹.

También, se postuló que:

"...desde la perspectiva económica, la administración pública actúa esencialmente con ayuda del dinero recaudado por los impuestos, es decir con medios procedentes de terceros. Ese capital, pues no es patrimonio del Estado, sino meramente patrimonio circulante y consumible cuya utilización está fijada en el presupuesto y sus planes, y regida por determinados principios, como el de máxima rentabilidad" (Klaus Tiedemann, "Poder Económico y Delito", Ed. Ariel, año 1985, pág. 98). En nuestro ámbito, de acuerdo a Chiara Díaz se tiende a proteger "un interés macroeconómico y social, consistente en la Hacienda Pública, pero no en un sentido de patrimonio del Fisco, sino como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado" (Chiara Díaz, Carlos; "Ley penal Tributaria y Previsional. Ley 23.771", Ed. Rubinzal Culzoni; pág. 106). En cuanto al poder impositivo la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho: "constituye un instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general al que conduce la finalidad ciertamente extra-fiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas"¹².

Ante tal panorama, se presenta cuanto menos complejo determinar con precisión en los casos de la infracción del artículo 6° de la LPT la cuantía y extensión del daño que provoca la conducta de una persona que se apropia de tributos que retiene o percibe y no los ingresa por encima de los plazos legalmente previstos, y si tal circunstancias es pasible de ser reparada integralmente.

¹¹ CNPE, Sala B, "Incidente de APELACIÓN del auto de procesamiento de G, J. R.; Q, G. E.; S, C. A.; G. R. A.", del 30/05/05.

¹² CNCP, Sala II, causa n° 766 "DI LORETTO, Vicente s/recurso de casación", del 20/08/1996.

Nótese que al momento de la sanción de la última gran reforma del Régimen Penal Tributario se señaló que aquella se dictaba con el fin "...de intensificar la lucha contra la evasión tributaria teniendo como eje que la sanción tributaria no trata de reparar el daño causado mediante indemnización o resarcimiento, sino que castigar al infractor como consecuencia de su conducta ilegal, y proteger al bien jurídico tutelado"¹³.

En este sentido, cabe preguntarse qué conceptos deben ser alcanzados bajo el supuesto de "*reparación integral del daño*"; si se trata únicamente de restituir la situación a su estado previo, teniendo en cuenta los efectos financieros que la maniobra enrostrada ha generado, o bien si debe incluirse una indemnización por el daño ocasionado. Además, si será asequible una suma que de cierto modo garantice la no repetición de aquel acto como parte de la integralidad de la reparación.

Sobre estos aspectos se abren determinados interrogantes, que en la materia parecieran de difícil respuesta ya que el legislador no los ha definido ni especificado.

El concepto de reparación integral está ligado, en nuestro medio, por una parte, al Derecho Civil, pero también se ha evaluado en el marco de las reparaciones impuestas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante CIDH).

Así, el Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante CCyCN) en su artículo 1737, al rezar sobre el daño resarcible, refiere que "hay daño cuando se lesiona un derecho o un interés no reprobado por el ordenamiento jurídico, que tenga por objeto la persona, el patrimonio, o un derecho de incidencia colectiva."

Tal como señala Bueres¹⁴ al comentar la norma transcripta, "el daño puede ser individual o colectivo. En el individual se afecta un derecho o un interés lícito y no contrario a derecho que tiene por objeto el patrimonio o la persona; en el colectivo se afecta un derecho o un interés que recae sobre un bien de incidencia colectiva".

De modo concordante, con la citada disposición, el artículo 1740, al referirse a la reparación plena, establece que la misma "...consiste en la restitución de la situación del damnificado al estado anterior al hecho dañoso, sea por el pago en dinero o en especie. La víctima puede optar por el reintegro específico, excepto que sea parcial o totalmente, excesivamente oneroso o abusivo, en cuyo caso se debe fijar en dinero..." (el subrayado no es original).

Por su parte, la CIDH, en su jurisprudencia constante, ha señalado que "las reparaciones, como el término lo indica, consisten en las medidas que tienden a hacer desaparecer los efectos de las violaciones cometidas. Su naturaleza y su monto dependen del daño ocasionado en los planos tanto material como inmaterial."¹⁵ (el subrayado no es original).

Sin perjuicio de los matices que pueda haber entre uno u otro análisis, cierto es que siempre que se habla de reparación como primera medida se examina la posibilidad de restituir ese estado o situación al momento anterior.

En el caso de la apropiación indebida de tributos, ¿es posible esa restitución? ¿Puede restablecerse la situación al momento anterior tratándose de la afectación de un flujo dinámico?

Es claro que esta respuesta es por demás compleja, puesto que los fondos no ingresados que debían luego ser transferidos al giro del Estado para la realización de sus cometidos implican la necesidad de financiar tal omisión por otro medio y supone un claro costo financiero y una limitación que excede la mera demora, pues el Estado inevitablemente debe continuar cumplimentando sus roles esenciales.

Ahora bien, ¿esa retención no ingresada puede ser compensada simplemente mediante el pago del capital y la aplicación de un interés?, y en su caso, ¿ello podría suponer la restitución del *status quo* anterior?

¹³ TOF II de la Ciudad de Córdoba, "*MAGGIO...op. citada, passim*."

¹⁴ BUERES, Alberto J. (Dir.), *Código Civil y Comercial de la Nación. Analizado, comparado y concordado*, tomo II, Buenos Aires, Hammurabi, 2015, pág. 173.

¹⁵ CIDH, Caso "*ACEVEDO JARAMILLO y otros Vs. Perú. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas*", Sentencia de 7 de febrero de 2006. Serie C No. 144, Párr. 175.

La respuesta, desde el punto de vista económico-financiero, no luce afirmativa; el daño acometido no parece pasible de reparación integral mediante la restitución al estado anterior.

Contrariamente, diversas decisiones legislativas imponen una solución patrimonial a estas omisiones, que de alguna manera considera como aceptables y totales, pues al realizarlas el contribuyente cesa el interés en el reclamo o la persecución de aquel.

En ese marco, es dable afirmar que nuestro ordenamiento jurídico admite los pagos en dinero como medio para resarcir perjuicios de índole patrimonial, incluso en los supuestos en los que no es posible restituir la situación al estado anterior.

Así, la suma no ingresada –actualizada con intereses– para el caso del delito de apropiación indebida de tributos, cobra relevancia como un parámetro importante a la hora de cuantificar el daño ocasionado por la conducta penalmente típica a la luz del artículo 6 de la ley nacional 24769; ello, frente a la dificultad y complejidad que representa conocer la cuantía exacta del daño y la necesidad de decidir al caso concreto sobre la procedencia o no de la aplicación de esta causal de impunidad al caso concreto.

No obstante, cierto es también que otros regímenes prevén el pago como causal de extinción de la acción.

Al respecto, la extinción de la acción por pago dispuesta en el artículo 16 de la ley nacional 24769 –según versión de la ley nacional 26735–, establece que “[e]l sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él”.

Por su parte, el Código Fiscal de la CABA (texto ordenado según decreto 289/2016) –al reglamentar el referido instituto– en su artículo 162, reza:

“[e]l sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, y pague las obligaciones tributarias adeudadas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación se produzca con anterioridad a la notificación -por cualquiera de los medios establecidos en el art. 32 del Código Fiscal-, del inicio de una verificación y fiscalización, siempre que tenga por objeto los mismos tributos y los mismos períodos fiscales objeto de la regularización. Se entiende que la regularización es espontánea cuando la presentación del contribuyente no sea motivada por una acción directa y causal por parte del Fisco, respecto de la obligación regularizada. La Legislatura de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires podrá dictar regímenes especiales de regularización de obligaciones tributarias adeudadas, con remisión de intereses y/o multas que, asimismo, determinen que la cancelación total de la deuda - en las condiciones que prevea la norma- , producirá la extinción de la acción penal en curso (en la medida que no exista sentencia firme) o bien, la dispensa a la AGIP de realizar la denuncia cuando la misma aún no se hubiere incoado”.

De la lectura de ambas normas, independientemente de la validez constitucional que pudiera tener el distinto alcance que le confiere la norma local al concepto de espontaneidad, resulta claro que ambas permiten la extinción de la acción penal siempre que el sujeto obligado regularice su situación dando cumplimiento a las obligaciones cuya observancia ha evadido.

Esto, no es otra cosa que instaurar el pago –bajo determinadas circunstancias– como causal eximente de responsabilidad penal para los delitos de la ley penal tributaria.

En otro orden de ideas, pero en la misma tesitura, cabe tener presente que con la adhesión efectuada por la Legislatura de la CABA¹⁶ al “régimen de sinceramiento

¹⁶ La ley 5616 de la CABA, en su artículo 1, dispone: “Adhiérase al Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país

fiscal” introducido por la ley nacional 27260, se abre otra vía de escape que condiciona los procesos penales tributarios en trámite por ante la Justicia de la CABA al pago o a la regularización de la deuda.

Concretamente, en lo que aquí interesa, el artículo 54 de la ley nacional 27260 ordena que “[e]l acogimiento al... régimen produc[e] la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en curso y la interrupción del curso de la prescripción penal, aun cuando no se hubiera efectuado la denuncia penal a ese momento o cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme. La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen —de contado o mediante plan de facilidades de pago— producirá la extinción de la acción penal, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación...”.

En definitiva, el análisis en cuestión permite postular que el pago de la suma omitida y sus intereses, en el marco de la apropiación indebida de tributos, podría dar lugar a la concurrencia de la causal de extinción de la acción analizada.

Pese a todo, cabe tener presente que durante la vigencia de la ley nacional 24769 —antes de la reforma introducida por la ley nacional 26735—, frente a los planteos defensistas tendientes a la aplicación de la suspensión del juicio a prueba en causas por delitos de la ley penal tributaria se alegaba que dicho instituto contenido en la parte general del Código Penal resultaba incompatible con la ley penal tributaria.

Se afirmó que, en materia penal tributaria, ya existía un régimen extintivo propio en referencia al instituto de la extinción de la acción por pago, regulado por el artículo 16 de la ley nacional 24769, comúnmente denominado “*bala de plata*” o “*fuga del proceso*”, en los que el obligado aceptaba la liquidación o en su caso determinación realizada por el órgano recaudador, regularizaba y pagaba el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación de las actuaciones a juicio.

Dicha solución alternativa se reputaba incompatible con aquella de la suspensión del juicio a prueba¹⁷, en tanto el mecanismo de la extinción de la acción penal intentaba procurar la protección del erario público al exigir el pago de la deuda de modo total, hipótesis opuesta a la reparación demandada en la probation que, al exigirla “*en la medida de lo posible*”, altera o modifica el régimen penal tributario, siendo calificada de inaplicable¹⁸.

Una visión similar a la explicada se volcó en el fallo “*Piaskowski*” de la Sala III de la CNCP, pues en esa decisión, al interpretarse el artículo 10 de la ley nacional 24316¹⁹, se planteó que:

“...la exclusión realizada por el citado artículo de no “alterar” regímenes especiales, debe ser interpretada en el sentido que la inaplicabilidad de dicha normativa se da para todos los supuestos previstos en esos cuerpos legales...Que en especial relación al artículo 16 de la ley 24.769, advierto que la misma se fundamenta en regímenes especiales de extinción de la acción, inspirada en criterios valorativos y principios jurídicos que difieren sustancialmente de los que informan el instituto de la suspensión de juicio a prueba... Que la interpretación del artículo 10 de la ley 24.316, debe hacerse según lo

y en el exterior, previsto en el Título I del Libro II de la Ley Nacional N° 27.260, siendo de aplicación en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en lo que corresponda.”.

¹⁷ Cfr. CNCP, sala III, causa n° 15.007 “*ALEMANY, Liana Haydee s/ recurso de casación*”, rta. 13/03/2012.

¹⁸ ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, *Comentarios breves a dos cuestiones interesantes introducidas por la ley 26.735: La derogación de la facultad de no denunciar que poseía el Fisco y la modificación del Código Penal intentando impedir la aplicación de la probation a la materia penal tributaria*, en AAVV, *VII Jornadas de Derecho Penal Tributario*, revista de la AAEF, Errepar, 2012.

¹⁹ Artículo 10 de la ley nacional 24316: “Las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 y 23.771”.

dispone el artículo 4 del Código Penal de la Nación, el que establece la aplicación de las disposiciones generales de ese código a todos los delitos previstos en leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario. En efecto, la aplicación del artículo 76 bis es totalmente incompatible con la llamada ley tributaria...²⁰.

Ahora bien, en sentido contrario, la Sala II de la CNCP tiene dicho que "...de los textos de las leyes 24.316 y 24.769 no surge que se encuentra prohibida la aplicación de la suspensión del juicio a prueba para ninguno de los supuestos previstos en la actual ley penal tributaria ni en la anterior, sino que únicamente se aclara que ello no es óbice para que la acción penal se extinga en el supuesto mencionado en el artículo 16 de la LPT..."²¹.

Siguiendo esa tesitura, se expidió la Sala IV de la CNCP, al afirmar:

"...con respecto al régimen especial de extinción de la acción penal previsto en la anterior ley 24.769 (art. 16), no puede perderse de vista que aquel resultaba aplicable solamente a los casos de los delitos tipificados en los arts. 1 y 7 de la norma de cita. Por tal razón, quedando excluido de tal beneficio el tipo legal aquí discernido (art. 9, texto según ley 24.769), no se advierte de qué modo la procedencia de la probation en la presente podría desnaturalizar o alterar un mecanismo de extinción de la acción penal, en principio, inaplicable al caso de autos..."²².

Resulta interesante esta línea argumental, pues desnuda que, la suspensión del juicio a prueba y la posibilidad de extinción de la acción por pago, presuponen situaciones diferentes más no excluyentes entre sí.

En efecto, una vez formulado el requerimiento fiscal de elevación a juicio, caduca la posibilidad de solicitar la extinción de la acción por pago. En palabras del magistrado Mariano Borinsky, "...la suspensión del juicio a prueba emerge como un instituto legal que –subsidiariamente– permite al imputado acceder a la extinción de la acción que se vio frustrada en la etapa instructiva."²³.

Si bien la actual redacción del artículo 16 de ley penal tributaria (ley nacional 24769 según versión de la ley nacional 26735) –a diferencia de su antecesora que sólo se aplicaba a los delitos de evasión simple impositiva y previsional– permite la aplicación del instituto de la extinción de la acción por pago a todos los delitos de la ley penal tributaria²⁴ y, con la reforma efectuada por la ley nacional 26735, se ha introducido expresamente en dicho régimen especial una norma que veda la aplicación de la suspensión del juicio a prueba a los delitos de la LPT –artículo 19 de la ley 24769 según versión de la ley 26735²⁵–, pese a los serios cuestionamientos que puedan efectuarse respecto de la constitucionalidad de dicha norma²⁶ entendemos que podría

²⁰ CNCP, sala III, causa 8968 "*PIASKOWSKI, Rosa Regina s/ recurso de casación*", rta. 05/06/2008.

²¹ CNCP, sala II, causa 8046 "*PERROTA, Walter s/ recurso de casación*", rta. 09/05/2008.

²² CNCP, sala IV, causa 14397 "*LA CORTIGLIA, Ernesto y otros s/ recurso de casación*", rta. 24/05/2012.

²³ CNCP, sala IV, causa 14397 "*LA CORTIGLIA, Ernesto y otros s/ recurso de casación*", rta. 24/05/12, voto del Dr. Mariano H. Borinsky.

²⁴ En este sentido se expidieron ambas Salas de la CNPE, a saber: CNPE, Sala A, "*LA O DE H SA S/ INFRACCIÓN Ley 24769*", del 07/05/2015, y CNPE, Sala B, "*LEGAJO DE APELACIÓN DE LUBRANO, EDUARDO MARIO EN CAUSA N° CPE 1263/2012, CARATULADA: "SADIA EMPRESA CONSTRUCTORA S.A. SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769". J.N.P.E. N° 10. SEC. N° 19. CAUSA N° CPE 1263/2012/2/CA1 (ORDEN N° 26.398. SALA "B")*", sentencia del 30/05/2016.

²⁵ El artículo 19 de la ley nacional 26735 reza así: "agréguese como último párrafo del artículo 76 bis del CPN el siguiente: Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones."

²⁶ Cfr. EZEYZA, Mariano A., *La suspensión del juicio a prueba a la luz de la reforma al Régimen Penal Tributario*, Buenos Aires, Erreius, Compendio Jurídico N° 74, junio 2013, Errepar, págs. 245 a 258.

llegar a reeditarse la línea argumental que veda la aplicación de una causal de extinción prevista en la parte general del Código Penal a un régimen especial –como lo es la ley nacional 24769– cuando ya existe una vía específica de extinción de la acción dentro del mismo –artículo 16 de la ley nacional 24769–.

Así, entendemos que, ante la falta de previsión legal que restrinja la aplicación de la causal de reparación integral del perjuicio prevista en el artículo 59 inciso 6 del CP para delitos de la ley penal tributaria, no podría vedarse su aplicación sin incurrirse en una inadmisibles afectación al principio de legalidad (artículos 1, 18 y 19 de la CN).

En igual sentido, resulta ilustrativo lo pronunciado por la Sala IV de la Cámara de Apelación y Garantías en lo Penal del Departamento Judicial La Plata²⁷, en una causa por el delito de apropiación indebida de tributos donde se analizaba la procedencia de la causal de impunidad bajo estudio, pues por unanimidad se afirmó:

“[e]l art. 59 del C.P. establece que la acción penal se extingue: Inciso sexto "Por la conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes". No hace referencia para excluir ninguna clase de delitos. De acuerdo con ella se aplica a todos los delitos. Que se mencionaran o no los delitos tributarios en la exposición de motivos o en la discusión parlamentaria no puede llevar a decir lo que la ley no dice. La llamada "voluntad del legislador" usada como método de interpretación de la ley puede ser utilizada para interpretar un término ambiguo, pero no para contradecirla. Corresponde analizar entonces, si debe excluirse la posibilidad de extinguir la pena según ese inciso sexto en razón de alguna otra norma. Se ha invocado en ese sentido en la oposición que efectúa la Fiscal cuando se le da traslado de la petición de la Defensa el argumento de que los delitos tributarios de la ley 24.769 están excluidos de la aplicación de art. 76 bis del C.P. El razonamiento sería que si se excluye de un instituto "menos benigno" por decirlo de alguna manera, con mayor razón debe considerárselo excluido de uno que tiene un grado mayor. El razonamiento no es válido, se trata de institutos distintos. El art. 76 bis del C.P. no exige la reparación total del daño, sino que éste se repare en la medida de lo posible. En cuanto al argumento de que la ley 24.769 contempla la extinción por pago del tributo pero con limitaciones, debe decirse que la reforma del art. 59 que Introduce el inciso sexto la hizo la ley 27.147 que rige desde Junio de 2015. Es posterior, entonces y deroga en el punto el art. 16 de la ley 24.769 -según ley 26. 735- ambas sancionadas en el 2011. Ciertamente se trata de, una ley especial, pero justamente cuando la reparación del daño no estaba previsto en el código como modo de extinción, esa ley ya contemplaba previsión al respecto (en ese art. 16 mencionado). No puede ignorarse tampoco que se ha dado en nuestra legislación una clara corriente que llevan a excluir la aplicación de pena. En esa línea pueden inscribirse la introducción de la suspensión del juicio a prueba en el C.P. y ahora además del inciso sexto, la inclusión del principio de oportunidad (Inciso quinto del mismo).”.

Conclusión

Con estas páginas intentamos, sin pretender un agotamiento de la temática, brindarle al lector un acercamiento al interrogante planteado al inicio sobre la reparación integral del perjuicio.

Para ello, como vimos, resulta ineludible relevar la noción de bien jurídico y analizar la conducta reprochada en el caso en concreto, para aproximarnos a la cuantía del daño que generó; aquí, vimos que el monto de la suma de tributos retenida o percibida y no ingresada en tiempo –actualizada con intereses– se erige como un parámetro objetivo y de relevancia para cuantificar el daño que se reprocha por la lesión a un determinado bien jurídico de incidencia colectiva.

²⁷ Cámara de Apelación y Garantías en lo Penal Depto. Judicial La Plata, Sala IV, “*LOPEZ NATALI s/ extinción de la acción Penal. Infracción Ley 24.769*”, sentencia del 11/03/2016.

Ahora bien, como no podrá escapar al ojo del lector esta interpretación habilitaría una irrestricta causal de impunidad para aquellos sujetos que tengan la capacidad económica para afrontar el pago total de la deuda y colocaría a la ley penal tributaria como una suerte de garante del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En definitiva, implicaría criminalizar la deuda en sí misma²⁸, ya que dejaría de importar la conducta penalmente típica del sujeto que retiene o percibe y no ingresa los tributos en tiempo en la medida que –con anterioridad a la condena– ingrese la totalidad de la deuda con intereses y extinga la persecución penal en su contra; nótese que esta causal de extinción de la acción podría ser planteada en cualquier etapa del proceso penal, ya que la norma no establece ningún tipo de limitación temporal.

Tampoco se observó objeciones de índole jurídica a la procedencia de la aplicación del inciso 6 del artículo 59 del CP como causal de impunidad para los delitos tributarios, pues está prevista –si bien, con otros matices– en el mismo régimen penal tributario y en una norma de alcance general como lo es la ley nacional 27260.

Asimismo, podemos afirmar que no resulta descabellado interpretar –y afirmar en base a ello– que cuando el legislador establece la reparación integral del perjuicio como causal de impunidad, sin definir ni especificar el concepto o alcance del término “reparación integral”, en definitiva lo que requiere es que se pague la deuda completa con los intereses. Ello, toda vez que es el único condicionamiento que se impone para extinguir procesos por la misma clase de delitos, lo que resulta coherente con las salidas similares previstas en el ordenamiento jurídico vigente.

Por lo expuesto, entendemos que, cualquier tipo de limitación que no surja del texto legal para la procedencia de la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio (artículo 59 inciso 6 del CP), en los casos donde se encuentra cancelada la totalidad de la deuda con intereses, además de violar el principio constitucional de reserva de ley (artículos 18 y 19 de la CN) implicaría un inadmisibles trato discriminatorio (artículo 16 de la CN) respecto de aquellos sujetos a quienes se les permite extinguir la acción por pago mediante la aplicación del artículo 16 de la ley nacional 24769 o por el mero hecho de pagar su deuda acogiéndose al régimen de sinceramiento fiscal.

²⁸ Cabe recordar que la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH) –que integra nuestra Constitución Nacional por la expresa remisión que efectúa el artículo 75 inciso 22– en su artículo 7.7, al tratar el derecho a la libertad personal, reza: “Nadie será detenido por deudas. Este principio no limita los mandatos de autoridad judicial competente dictados por incumplimientos de deberes alimentarios.”