

Artículo 59 inciso 6 del Código Penal - Procedencia en delitos Tributarios

- Aclaraciones previas

Tal como surge del título, el objeto del presente trabajo será examinar la aplicabilidad o procedencia del artículo 59 inc. 6 del Código Penal en el marco de una causa Penal Tributaria. Más específicamente se analizará la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio, dejando de lado la conciliación.

Pero previo a adentrarme en el análisis específico de la temática propuesta, resulta necesario aclarar que la postura que adoptemos definirá las conclusiones a las que lleguemos, y me explico: Difícilmente arribe a las mismas conclusiones si considero que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es el erario ó hacienda pública, de si considero, que el bien jurídico protegido es la hacienda pública en sentido dinámico.

También, resulta oportuno destacar que solo se desarrollarán los temas que puedan generar debate doctrinario o distintas posturas dejando de lados temas que desde mi punto de vista resultan secundarios. A modo de ejemplo, en nada cambia adentrarnos en la discusión de si resulta o no vinculante la conformidad del Ministerio Público Fiscal en el marco de la procedencia del art. 59 inc. 6 para los delitos tributarios, toda vez que, como se verá, por distintas cuestiones de derecho entiendo que el mismo no resulta aplicable para estos delitos, independientemente de la conformidad o no del Ministerio Público Fiscal.

- Breve introducción

El instituto de extinción de la acción penal por reparación integral del daño fue incorporado al Código Penal mediante la sanción de la Ley 27.147 sancionada el 10 de junio del año 2015 y promulgada el 17 de junio del mismo año por el Congreso de la Nación. Dicha Ley modificó la extinción y ejercicio de las acciones penales del Código Penal Argentino.

En su artículo primero la mencionada ley dispuso: “*Sustitúyese el artículo 59 del Código Penal, por el siguiente texto: Artículo 59: La acción penal se extinguirá:1) Por la*

*muerte del imputado; 2) Por la amnistía; 3) Por la prescripción; 4) Por la renuncia del agraviado, respecto de los delitos de acción privada; 5) Por aplicación de un criterio de oportunidad, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes; 6) Por conciliación o **reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes**; 7) Por el cumplimiento de las condiciones establecidas para la suspensión del proceso a prueba, de conformidad con lo previsto en este Código y las leyes procesales correspondientes.”*

Asimismo, debemos recordar que mediante Ley 27.063 se sancionó el nuevo Código Procesal de la Nación y que este nuevo artículo 59 viene a acompañar la reforma introducida por este, es decir vino a armonizar las prescripciones del Código Penal con las reformas introducidas por el nuevo Código Procesal.

Nótese que de los fundamentos del proyecto de la ley 27.147 se dispone que el objetivo de ley de reforma del Código Penal, “...*en materia de extinción y régimen del ejercicio de las acciones penales, tendiente a armonizar las prescripciones de dicho Código de fondo a las reformas introducidas con motivo de la aprobación del Código Procesal Penal de la Nación dispuesta por Ley No 27.063*”.

Dicha reforma trae aparejado un cambio de paradigma en el derecho penal, al incorporar mecanismos alternativos para la solución de conflictos en lugar de la tradicional imposición de las penas clásicas (prisión, multa e inhabilitación).

Esta reforma se engloba en lo que se denomina “*justicia restaurativa*” y tiene como eje y centro a la víctima del delito, no obstante ello, es evidente que la posibilidad para el imputado de extinguir la acción emergente del delito por la reparación del daño y/o conciliación, lo coloca en una mejor situación procesal, ya que de lo contrario, debería enfrentar un juicio oral con la posibilidad de sufrir una pena.

Además, resulta beneficioso para el aparato judicial, ya que no sólo es más favorable para la víctima y más benigna para el imputado, sino también para todo el sistema judicial, ya que constituye un instrumento que le permitirá descomprimir el desbordado

sistema judicial penal, resolviendo casos de menor gravedad por vías alternativas, evitando de esta manera un largo proceso judicial hasta lograr llegar a una sentencia definitiva y un dispendio de recursos judiciales innecesario.

- Disposición de la acción penal - Competencia nacional o competencia local

Una primera cuestión que necesariamente nos debemos plantear es, si la competencia para regular el ejercicio de la acción penal está en cabeza del legislador nacional o si por el contrario se encuentra en cabeza del legislador provincial.

Existen dos posturas opuestas. Una primer postura sostiene que la regulación del ejercicio de la acción penal se corresponde con el derecho sustancial, y consecuentemente corresponde al legislador nacional su regulación.

Así, Jorge de la Rúa refiriéndose a la disponibilidad de la acción penal dice que: *“...es evidente la naturaleza sustantiva del tema, pues resulta un condicionante sustancial de la aplicación de la ley penal al margen de los puros procedimientos. Es decir, son reglas que pueden conducir a la no aplicación de la ley penal, en tanto el procedimiento tiende, lisa y llanamente, a la aplicación de esa ley”*¹

Por su parte Maier señala que, *“...el régimen de las acciones penales, de su ejercicio y su extinción, al menos entre nosotros pertenece al derecho penal material, no sólo porque sus reglas representan condiciones para la punibilidad de un hecho, sino, también, porque se trata de decisiones políticas básicas, que definen el sistema penal y que deben regir igualitariamente para toda la República, razón de ser racional de la delegación por las provincias del poder legislativo en el Congreso de la Nación para sancionar ciertas leyes comunes, en una decisión contraria al modelo federativo utilizado por nuestros constituyentes para lograr el texto de la Constitución Nacional”*².

¹ Cfr. De la Rúa, Jorge: “Disponibilidad de la acción penal”, en Tribuno -publicación del Colegio de Abogados de Córdoba-, año II, n° 9, pág. 241.

² Maier, Julio: “La renuncia a la acción penal privada y el abandono de la querrela”, 1997, NDP, B, p-748.

En la vereda de enfrente, y dentro de quienes sostiene que el ejercicio de la acción penal no comprende materia de fondo, esta el doctrinario E. Zaffaroni. El mismo explica que: “... una disposición que le ordena a todo juez realizar un acto –tomar conocimiento directo y personal del imputado- no puede tener otra naturaleza que procesal...”.³

En lo que aquí interesa, la reforma introducida por la Ley 27.147 reconoce expresamente que el régimen de la acción es materia sustantiva, motivo por el cual lo mantiene en el Código Penal, pero, dado que lo condiciona a la reglamentación procesal, hace que el legislador nacional le ceda al local cierta competencia en la materia.

Sin ahondar en la cuestión, considero que la regulación del ejercicio de la acción penal corresponde a la nación, y aún cuando su implementación se condicione a las normas procesales que fueran dictadas, ello no cambia su naturaleza.

Desde ya que creo que la regulación procesal solo debe ser a los efectos que el mencionado instituto pueda celebrarse, más no podría de ninguna manera reglamentar cuestiones esenciales del mismo - por ejemplo no podría excluir a ningún delito -.

- Operatividad del Instituto

Uno de los principales puntos críticos del instituto previsto en el art. 59 inciso 6 del CP es su remisión a “*las leyes procesales correspondientes*” lo que ha provocado que la doctrina y jurisprudencia se pregunten si la aplicación del mismo debe o no quedar supeditada al dictado de normas procesales que lo instrumenten.

Arrancare con la postura que se inclina por la inviabilidad de aplicar el presente instituto en razón de no encontrarse reglamentado en el código de rito. Quienes sostiene esta primera postura, entienden que atento a que el código de rito no prevé un procedimiento específico para materializar la aplicación del instituto bajo estudio, el mismo no debe aplicarse hasta tanto se regule o se sancionen normas de carácter procesal que lo reglamenten. Una vez ocurrido ello, podría recién entonces aplicarse.

³ Zaffaroni – Alagia – Slokar: “Derecho Penal. Parte General”, 2o edición, Ediar, 2002, Bs. As. p 166.

En un pronunciamiento de fecha 18 de diciembre de 2018, la Sra. Jueza del Juzgado Federal en lo Criminal y Correccional de San Isidro N° 1 expuso: *“La novedosa causal extintiva introducida por la parte para poner fin a este proceso ha sido incorporada en el inciso 6° del artículo 59 el Código Penal mediante la sanción de la ley 27.147, la mentada norma concretamente establece 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 me pertenece).

En esa inteligencia, entiendo que acorde a los términos en que se encuentra reglada la causal en trato, aquella resulta a todas luces inviable por cuanto su implementación aún no ha sido contemplada por el ordenamiento de forma actualmente vigente.”⁴

Ante la apelación interpuesta por la defensa de uno de los imputados, la Cámara Federal de San Martín Sala II Secretaría Penal N° 2 se pronunció en idéntico sentido. La misma expuso: *“...frente a la literalidad de la norma en cuestión [art. 59, inc. 6°, CP], la aplicación del instituto extintivo se encuentra condicionado a su reglamentación vía procesal.*

Precisamente, esta situación aún no ha sido contemplada por el vigente ordenamiento adjetivo; circunstancia que, en definitiva, le quita operatividad a la cláusula de mención.”⁵

En mi opinión, esta primera postura propone una interpretación literal de la norma, se limita a una interpretación estricta de las palabras empleadas en las normas, sin restringir ni ampliar su alcance.

Entiendo que tal método interpretativo no se corresponde con el método de interpretación predominante en la actualidad. Una interpretación de esta naturaleza nos

⁴ Causa CPE 283/2013/5 caratulada “INCIDENTE N° 5 - QUERELLANTE: ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS IMPUTADO: CICCONE CALCOGRAFICA S.A. Y OTROS S/INCIDENTE DE FALTA DE ACCION”

⁵ Registro Interno N° 8638

llevaría a absurdos como por ejemplo a: En un caso de bigamia, quien tiene tres mujeres, debería ser absuelto en tanto la ley sólo contempla el caso del que tuviera dos.⁶

Resulta oportuno recordar lo expuesto por el doctrinario Ricardo Nuñez en cuanto expuso: *“Este método busca la voluntad real del legislador y lo hace a través de las palabras de la ley, atendiendo a su sentido idiomático, con arreglo a las circunstancias vividas por aquel. Es una interpretación literal, fundada en un método “totalmente empírico tendiente a establecer hechos, esto es los pensamientos realmente pensados por ciertos hombres reales” (Radbruch). Este método desconoce la verdadera naturaleza de la Ley...”*⁷

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha determinado en numerosos fallos que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, pero que a ello, debe agregarse que su comprensión no se agota solo con el texto, sino debe indagarse lo que ella quiere decir jurídicamente, computando la totalidad de los preceptos de manera que armonicen con el ordenamiento jurídico restante y con los principios y garantías de la Constitución Nacional. El método gramatical, por el cual comienza la tarea interpretativa obliga al juez a atenerse a las palabras del texto escrito, en la comprensión que ninguna disposición de la Constitución ha de ser considerada inoperante o superflua.⁸

En razón de ello, una segunda postura se inclina por la aplicación incondicionada en términos procesales del instituto aquí analizado.

Sostienen entre otras cosas que aún analizando el nuevo código de procedimiento (Ley 27.063), cuya entrada en vigencia se encuentra suspendida, el mismo no contempla un procedimiento específico para la reparación integral del daño, teniendo que remitirse a las normas dictadas para otros institutos.

⁶ Ejemplo tomado del Tratado de derecho civil de Borda Guillermo A. Parte general T. I, Buenos Aires, 1999.

⁷ Ricardo C. Nuñez, Manual de Derecho Penal, Parte General. Quinta edición, año 2009. Ed. Lerner. pág. 88/89.

⁸ C.S.J.N. Fallos 307:2153; 312:2078 ; 314:458 y “Rizzo, Jorge c. Poder Ejecutivo Nacional medida cautelar s/acción de amparo”, LA LEY 26.06.2013, AR/JUR/22508/2013

En ese sentido se ha pronunciado el Sr. Juez Hornos en cuanto manifestó: “...lo que resulta esencial, es que la norma procesal a la cual se dice que remite, en el caso de la reparación integral, no regula ningún tipo de obstáculo ni límites de procedencia, y, en cuanto a la conciliación, enumera delitos excluidos, pero en ninguno de los dos casos se fija un procedimiento especial, o algún otro requisito para su procedencia”⁹

Como consecuencia de ello, aún en el nuevo Código Procesal deberíamos aplicar de manera subsidiaria los distintos procedimientos regulados para institutos análogos como ser la conciliación, ya que la reparación integral carece de procedimiento propio.

Además, resulta oportuno señalar el voto del Dr. Hendler en cuanto señaló: “...en el caso de los tribunales nacionales resulta de aplicación las disposiciones contenidas en el Código Procesal Penal de la Nación sancionado por Ley 23.984, en el que se encuentran contemplados los casos en que estuviera extinguida la acción penal. En esos casos lo que establecen los artículos 339, inciso 2, 340, 341 y 345 es que la cuestión debe sustanciarse por incidente separado con intervención de las partes y posibilidad de recurrir en apelación...”¹⁰

Es decir, que aún en el caso que consideremos el articulado del código de la nación vigente, en dicho cuerpo normativo encontraríamos una solución posible que nos llevaría a sostener la operatividad del instituto previsto en el art. 59 inc. 6 del código sustantivo.

Sumado a ello, resulta oportuno destacar que en cuanto a la vigencia y operatividad de la Ley 27.147 la misma fue sancionada y promulgada - tal como expuse en la introducción del presente trabajo - por el Congreso Nacional y, por lo tanto, rige de conformidad por lo establecido en nuestro ordenamiento jurídico. Es en virtud de ello, que no podemos desconocer la vigencia de la misma y dejar de aplicarla.

Entonces, a modo de concluir este primer punto, entiendo que justificar la no aplicación o la no operatividad del instituto de la extinción de la acción penal por reparación

⁹ Causa CCC 25020/2015/TO1/CFC caratulada “VILLALOBOS, Gabriela Paola y otros s/ defraudación”

¹⁰ CPE 1578/2016/CA1 Reg. Int. N° 544/2017. Autos caratulados “INCIDENTE DE PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL DE BRITOS S.A. MIRÓ, OSCAR HORACIO EN AUTOS: DENUNCIADO BRITOS S.A. Y OTROS S/ INFRACCIÓN LEY 24.769 DENUNCIANTE AFIP- DGI”

integral del daño por no encontrarse previsto en el ordenamiento procesal vigente, desde mi punto de vista, y por los motivos que expuse anteriormente, resulta equivocado.

- Caso “*Reynoso*”

Una particular postura, respecto del punto anteriormente analizado, adoptó el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba en la causa “*Reynoso*” del año 2016. el Alto Cuerpo se pronunció positivamente en relación a la vigencia y la aplicabilidad de la ley, a pesar de no contarse aún con normativa procesal penal que regule esos aspectos. Por ello, el T.S.J., exhortó al Poder Legislativo de la Provincia para que proceda a sancionar una ley procesal que regule el instituto de la reparación integral del daño a efectos de poder ser así cumplimentado.

Posteriormente, la Legislatura de la Provincia de Córdoba sancionó la Ley 10.457, que regula la norma sustantiva del art. 59, inc. 6, del C.P. Dicha ley incorporó al Capítulo I, del Título II, del Libro Primero de la Ley 8123 -Código Procesal Penal de Córdoba-, como Sección Segunda, las reglas de disponibilidad de la acción penal, estableciendo en su art. 13 bis los criterios de oportunidad.

- Art. 59 inc 6 y su relación con el art. 16 Ley 27.430

Otra cuestión a analizar es la particular relación entre el presente instituto y el art. 16 de la Ley 24.769 y actual 27.430. Lo que debemos analizar en este punto es si, la existencia de la extinción de la acción penal por pago prevista en la Ley Penal Tributaria excluye la aplicación del art. 59 inc. 6 del C.P.

Nuevamente encontramos posturas opuestas. Una primer postura entiende que se trata de una causal de extinción de la acción penal **distinta** a las ya contempladas en el art. 59 del CP.

Recordemos que la extinción de la acción penal es la pérdida del derecho del Estado para ejercer su poder punitivo contra quien ha cometido un delito. En estos casos cesa el derecho de imponer la pena, hacerla efectiva o continuar exigiendo su cumplimiento.

Entonces, esta primer postura entiende que ambos institutos no resultan excluyentes ni contradictorios motivo por el cual la existencia de este art. 16 no invalida en su caso la aplicación del art. 59 inc. 6.

Así se manifestó el Dr. Hendler en la causa CPE 1755/2016/1/CA1 caratulada “Incidente de falta de acción de Obrero, Emiliana Verónica en autos: HOTEL GURRUCHAGA S.A. s/ INF. LEY 24.769” en cuanto expresó: *“Que el artículo 59, inciso 6°, del Código Penal, sancionado por la ley 27.147, establece las circunstancias en que tiene lugar la extinción de la acción por reparación integral del perjuicio pero no puede entenderse que se encuentre en contradicción con la ley especial en materia de delitos tributarios. Esa ley, N° 24.769, establece en su artículo 16 la extinción de acción penal por cumplimiento de obligaciones lo que es sustancialmente concordante, aún cuando con otros requisitos, con el mencionado artículo 59, inciso 6°, del Código Penal.”*

Contrariamente a esta postura se han manifestado distintos jueces del fuero. En el marco de la misma causa, en el voto compartido los Dres. Repetto y Bonzón manifestaron: *“Que la ley de Régimen Penal Tributario prevé un régimen especial para la situación de reparación integral pero condicionándola a ciertos requisitos. Su artículo 16 exime de responsabilidad penal a los obligados que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, siempre que sus- presentaciones no se produzcan a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con ellos.”*¹¹

Entiendo que a los fines de dar respuesta a este punto, independientemente de las opiniones de cada uno de los jueces, debemos analizar como influye el art. 4 del Código Penal. El mismo reza: *“Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, **en cuanto éstas no dispusieran lo contrario.**”*

Entonces en lo que aquí importa debemos señalar que la ley penal tributaria constituye derecho penal especial; Que la ley penal especial desplaza a la ley penal general;

¹¹ Reg Interno N° 645/2017 Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico Sala “A”

En virtud de ello, cuando una ley penal especial prevé disposiciones contrarias al código de fondo, deben aplicarse las disposiciones previstas por la ley penal especial.

En ese entendimiento, y siendo que ambos institutos prevén la extinción de la acción penal por reparación del daño causado, debe prevalecer el artículo 16 del Régimen Penal Tributario y sus condiciones de aplicabilidad al instituto previsto por el art. 59 inc 6 del Código Penal.

Si bien es cierto, que en cuanto a la redacción que adoptan terminología distinta, en rigor de verdad ambos institutos exigen en términos generales, lo mismo, lo que me lleva a sostener que estamos ante institutos análogos de misma naturaleza.

Por un lado, el artículo 16 establece: “...*la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones...y sus accesorios...*”. Es decir que condiciona la extinción de la acción penal lisa y llanamente a la reparación integral, al menos en términos económicos, del daño.

Por su parte, el art. 59 inc 6 expresamente utiliza el vocablo “*reparación integral del daño*” y cuando nos preguntemos ha que hace referencia, para el caso de los delitos tributarios, responderemos que hace referencia a la cancelación de la obligación y sus accesorios.

Por supuesto que ambos institutos no son iguales, lo que en definitiva justifica la aplicación de uno sobre otro, y lo que aquí vale la pena destacar es que el actual art. 16 establece que “*En los casos previstos en los artículos 1º, 2º, 3º, 5º y 6º la acción penal se extinguirá...*” excluyendo expresamente a todo el resto de los delitos.

Entonces, si el legislador ha excluido ciertos delitos de este artículo 16, carece de sentido que quienes resulten por ejemplo imputados del delitos de apropiación indebida, puedan extinguir la acción penal por el art. 59 inc. 6. Básicamente sería una burla al sistema penal.

Recordemos que el legislador se presume coherente, y debemos interpretar la ley de manera tal que todas las disposiciones sean aplicables libre de contradicciones. En mismo sentido se ha manifestado el Juez García Berro en cuanto expuso: “...b) que deben interpretarse todas las disposiciones legales en forma armoniosa procurando conciliarlas y dejando a todas con valor y efecto. Sobre el particular, se ha expedido el Superior al señalar que “...debe buscarse la armonización entre los distintos derechos en juego, pues la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que las normas vigentes deben interpretarse y aplicarse buscando la armonización entre éstas y teniendo en cuenta el contexto general y los fines que las informan (Fallos 301:1149, entre muchos otros), de modo que no entren en pugna unas con otras y no se destruyan entre sí (Fallos 307:518), por lo cual debe adoptarse el sentido que las concilie y deje a todas con valor y efecto (Fallos 314:458)”

Es en virtud de todo ello, que entiendo que para la extinción de la acción penal por reparación integral del daño se deben necesariamente cumplimentar los requisitos exigidos por la Ley Penal Tributaria y, de no reunirse los requisitos exigidos, no se accede de manera subsidiaria al art. 59 inc. 6, sino que directamente no se extingue la acción penal.

- Bien Jurídico Protegido

Otro punto a tener en cuenta a los fines de dilucidar si resulta aplicable o no este instituto de reparación integral del daño es el bien jurídico protegido en la Ley Penal Tributaria, y veremos que dependiendo de la postura que adoptemos obtendremos distintas conclusiones.

A un primer resultado llegaremos si entendemos que el bien jurídico protegido por los delitos tributarios es el erario público. Para quienes sostengan que es el patrimonio del Estado lo que se protege, resultaría totalmente coherente que habiendo reparada el daño económico mediante el pago del tributo y demás accesorios se extinga la acción penal.

Por el contrario, quienes sostengan que el bien jurídico no se agota en ello seguramente llegarán a distinta conclusión. En primer lugar, debemos señalar que la ley penal tributaria no persigue como única finalidad la recaudación de tributos sino que es más amplio

que ello. Para los delitos tributarios la mayor parte de la doctrina, y creería que la jurisprudencia en su totalidad sostienen el bien jurídico protegido es la hacienda pública en sentido dinámico. Aquella consiste en la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar gasto público, mejor expresado como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado y la estabilización y distribución de la renta nacional.¹²

Esta definición lo incluye dentro de los denominados “bienes jurídicos colectivos” que se caracterizan por las necesidades de carácter social y económico.

Por su parte, en cuanto a los delitos provisionales se reconoce que la seguridad social es un derecho inalienable de las personas, concebido como una garantía para la obtención del bienestar de la población y como un factor de integración permanente, estabilidad y desarrollo armonioso de la sociedad¹³ y su protección encuentra expreso resguardo constitucional cuando por el artículo 14 bis, se dispone que “*El Estado otorgará beneficios de la Seguridad Social, que tendrá carácter integral e irrenunciable...*”. Asimismo, mediante el artículo 75 inc. 22, de la C. N., con el otorgamiento de jerarquía constitucional a ciertos Tratados y Declaraciones Internacionales de Derechos Humanos, por ejemplo el artículo 16 de la DADH.

Así, vale hacer referencia a un pronunciamiento de la Cámara del Fuero¹⁴, donde se expuso “...*La determinación del o de los bienes jurídicos protegidos, especialmente en materia de delitos económicos, no debe ser limitada, de manera sólo liminar o superficial, al que pareciera advertirse sólo por aparecer como inmediata o directamente tutelado, sino que cabe un escrutinio mas profundo para poder avizorar las consecuencias de aquellas transgresiones que, aunque prima facie podrían parecer no tan inmediatas, deben ser valoradas especialmente a fin de mensurar, de manera debida y adecuada, el alcance, la*

¹² Régimen Penal Tributario y Provisional, editorial Rubinzal - Culzoni, página 27.

¹³ Código Iberoamericano de la Seguridad Social en “Reflexiones, a partir del fallo Mirón, acerca del estado de necesidad disculpante en la apropiación indebida de los aportes previsionales”, Juan P. Galván Greenway, Revista de Derecho Penal y Procesal Penal, Directores Andrés D’Alessio y Pedro J. Bertolino.

¹⁴ Sala B - Incidente de apelación – auto de procesamiento... en causa 1705/05 (int. 461), del 30/11/2006.

magnitud y la dimensión de aquellos hechos ilícitos; máxime, con una visión realista de la sociedad argentina actual... El bien jurídico que se procura tutelar mediante las normas cuestionadas no es sólo el patrimonio del sector pasivo (actual y futuro), sino la misma posibilidad de subsistencia de aquel sector... El legislador tuvo en cuenta que las características económicas de los delitos tributarios no deben valorarse como una circunstancia que indique algún tipo de levedad en la producción de aquellas conductas; por el contrario, aquéllas características evidencian la gravedad que el legislador ha asignado a aquellas transgresiones, que afectan severamente al presupuesto necesario para el cumplimiento de las funciones esenciales del Estado...”.

Entonces habiendo interpretado que los bienes jurídicos protegidos por la Ley Penal Tributaria son bienes jurídicos colectivos, nunca podríamos concluir que el art. 59 inc. 6 del Código Penal resulta aplicable para los mismos.

Basta con solo hacerse una pregunta para entender hacia donde voy. ¿Es posible reparar el daño causado de manera integral cuando el BJP resulta ser uno de esos llamados “colectivos”?

Y a los fines de dar respuesta me remito a lo expuesto por el Dr. Hornos en un reciente fallo en el que explica: “...Aplicando esta doctrina en el caso de autos, cabe señalar que el delito aquí investigado excede el daño a una víctima concreta que pueda ver satisfechas sus pretensiones a través de una reparación económica. Ello así, porque en los delitos cometidos en contra de la administración pública se afectan bienes jurídicos supraindividuales. Son hechos que lesionan un bien jurídico colectivo abstracto concebido para satisfacer las necesidades básicas de los habitantes para su autorrealización personal

Si bien en ciertos casos puede establecerse una reparación por un daño ocasionado a un bien supraindividual (por ejemplo los delitos ecológicos); lo cierto es que al tratarse de un daño a la administración pública sancionado con una pena de prisión, los fines

del proceso penal no se ven plenamente satisfechos con la devolución del dinero sustraído a la administración pública... ”¹⁵

Comparto con la postura expuesta atento que de entender que el bien jurídico protegido en los delitos tributarios es la hacienda pública en sentido dinámico, motivo por el cual resulta difícil de entender como el desfinanciamiento a un sistema pueda ser reparado - de manera integral - con posterioridad.

Yendo aun más lejos, entiendo que particularmente en los delitos tributarios, una vez producido el daño, no son susceptibles de una reparación parcial en términos económicos/ financieros.

- Conclusiones finales

A modo de conclusión y conforme el desarrollo que se propuso en el presente trabajo, considero que aún superando los filtros analizados con anterioridad- como ser el de la operatividad del instituto, si es o no excluyente con el art. 16 de la LPT, etc. - considero que la extinción de la acción penal prevista en el artículo 59 inc. 6 no resulta aplicable para los delitos tributarios.

Debo reconocer, que amen los fundamentos jurídicos que me llevaron a llegar a esta conclusión ,también existen fundamentos subjetivos o más bien vinculados a creencias y pensamientos personales.

Entiendo que de seguir otorgando facilidades, a quienes resulten ser imputados en una causa penal tributaria para que puedan fugarse del proceso, no colabora en absoluto a combatir la criminalidad económica, por el contrario produce el efecto contrario.

El fin de la Ley Penal Tributaria no es otro sino desalentar la evasión tributaria y la comisión de los delitos allí previstos, pero siendo que la propia ley le posibilita fugarse del proceso a quien delinque, sumado a los blanqueos y moratorias, sumado a que la mayoría de

¹⁵ Registro Interno N° 1731/18.4 Cámara Federal de Casación Penal Sala IV, en autos “BOBBIO, Gerardo Andres y ZIEMBA, Ulises Ademar por averiguación del delito”

las penas previstas por el Régimen Penal Tributario posibilitan la suspensión de juicio a prueba, sumado a que los montos se actualizan cada 5 años y se aplica la llamada ley penal más benigna, no se logra otro más que el efecto contrario. Y, si finalmente le sumamos que cuando no se pudo extinguir la acción penal por ninguno de los motivos mencionados podría acudir al artículo aquí analizado, realmente deja de tener sentido el Régimen Penal Tributario.

Considero válidas, vigentes y aplicables al caso las valoraciones realizadas por el Dr. Catania en cuanto expone: “Irás preso siempre que no pagues el tributo, no te acojas a la moratoria, no lo pagues durante el proceso penal y te encuentres culpable de una de las conductas prohibidas... en dos ocasiones.”¹⁶

Además, hago propias las palabras del Dr. Borinsky en cuanto expuso: *“Es trascendente que en el Estado social y democrático de derecho los ciudadanos abonen los impuestos, que no defrauden al Fisco, ya que sólo contribuyendo a las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica es dable que el Estado pueda satisfacer las altas tareas que le corresponden. El incumplimiento de este deber merece reproche ético, social y jurídico. Corresponde que los comportamientos más graves sean merecedores de sanción penal; más aún, de sanción penal severa, obviamente, siempre que se verifiquen los elementos de la figura delictiva de que se trate.*

...

El enjuiciamiento de los delitos económicos incidirá de manera inmediata en la percepción que la comunidad tiene hacia las instituciones sociales, y además, permitirá al Estado contar con mayores recursos para cumplir con sus obligaciones en lo relativo al problema de la distribución. Las grandes maniobras de evasión tributaria, contrabando y fraude a la administración pública impiden al Estado financiarse y elaborar políticas sociales que tiendan a paliar las necesidades de los menos privilegiados, eliminando así el principio de solidaridad, base de la organización social.”¹⁷

¹⁶ CATANIA, Alejandro, *Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la ley 24.769*, Editores del Puerto, pág. 276.

¹⁷ <https://www.infobae.com/opinion/2018/04/28/criminalidad-economica/>

Por tales consideraciones, sumado a lo expuesto en el cuerpo del presente trabajo, considero que el art. 59 inc. 6 del código penal no debe ser aplicado para los delitos tributarios.

TOMÁS GOROSITO