

Universidad de Huelva

Departamento Theodor Mommsen



Cuestiones actuales del régimen penal tributario

**Memoria para optar al grado de doctora
presentada por:**

Graciela Nora Manonellas

Fecha de lectura: 17 de junio de 2024

Bajo la dirección del doctor:

Juan Carlos Ferré Olivé

Huelva, 2024





**Universidad
de Huelva**

FACULTAD DE DERECHO

Departamento Theodor Mommsen - Área de Derecho penal

Programa de doctorado en Ciencias Jurídicas

**CUESTIONES ACTUALES DEL RÉGIMEN PENAL
TRIBUTARIO**

TESIS DOCTORAL

Doctoranda: Graciela Nora Manonellas

Director: Prof. Dr. Juan Carlos Ferré Olivé

Huelva - 2024

INDICE

Págs.

ABREVIATURAS	4

INTRODUCCIÓN	7

CAPÍTULO PRIMERO. GARANTÍAS CONSTITUCIONALES APLICABLES AL PROCESO PENAL TRIBUTARIO	33

1.1. Principio de reserva	33

1.2. Principio de legalidad	35

1.3. La garantía de la defensa en juicio	38

1.4. La garantía de no ser arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente	41

1.5. La garantía de la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados.....	43

1.6. La garantía que determina que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo.....	47

1.7. Garantía contra la autoincriminación coactiva en materia penal tributaria.....	52

1.8. El derecho a contar con un abogado defensor	71

1.9. La garantía de la prohibición de la de la <i>reformatio in pejus</i>	79

1.10. La garantía del derecho constitucional a la no incriminación forzada en materia tributaria.....	88
1.11. La doble persecución penal y el principio <i>non bis in ídem</i>	92
1.12. La garantía de la posible afectación al principio de congruencia.....	124
1.13. La garantía que establece la nulidad de la declaración del imputado mediante juramento	136
1.14. La garantía de la igualdad de armas	145
1.15. La garantía constitucional del plazo razonable.....	146

CAPITULO SEGUNDO. PREVENCIÓN DEL DELITO. 155

2.1. La Inteligencia Artificial en la prevención del delito	158
2.2. Nuevas técnicas investigativas	168
2.3. El derecho penal y las neurociencias	204
2.4. El derecho penal del enemigo vs. las ciencias del comportamiento: la sociología, la psicología	210

CAPITULO TERCERO. IMPUTACIÓN OBJETIVA. RESPONSABILIDAD EMPRESARIAL. LA AFIP Y EL LAVADO DE DINERO 228

3.1. La doctrina de la imputación objetiva en materia penal tributaria y su aplicación al profesional en Ciencias Económicas	228
3.2. Lavado de dinero, régimen aplicable frente a la AFIP. La función de la AFIP frente al lavado de dinero en Argentina...	245

3.3. Responsabilidad penal de las personas jurídicas	276

CAPITULO CUARTO. JUSTICIA RESTAURATIVA Y RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO 293

4.1. Prevención de los delitos fiscales. El <i>Compliance</i>	302

4.2. Formulación y abstención de formular denuncias en el Régimen Penal Tributario Argentino	341

4.3 La mediación penal	360

4.4. El tratamiento a prueba – La Probation	372

4.5. El juicio abreviado. Otra forma de acortar el proceso penal	421

4.6. La sanción del nuevo Código Procesal Penal Federal	436

4.7. La conciliación penal	440

4.8. La conciliación o reparación integral del perjuicio en el Código Penal Argentino	463

CONCLUSIONES 485

BIBLIOGRAFÍA 493

ABREVIATURAS

A.D.L.A.: Anales de Legislación Argentina

A.F.I.P.: Administración General de Ingresos Públicos

C.A.D.H.: Convención Americana sobre Derechos Humanos

C.C.: Código Civil

C.C.T.V.: Circuitos Cerrados de Televisión

C.D.N.: Convención de los Derechos del Niño

C.E.: Constitución Española

C.F.C.P.: Cámara Federal de Casación Penal

C.I.D.H.: Corte Interamericana de Derechos Humanos

C.N.A.: Constitución Nacional Argentina

C.N.A.: Cámara Nacional de Apelaciones

C.P.C.E.C.A.B.A.: Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

C.P.E.: Código Penal Español

C.P.F.: Código Penal Francés

C.P.P.F.: Código Procesal Penal Federal

C.P.P.N.: Código Procesal Penal de la Nación

D.G.A.: Dirección General Aduanera

D.G.I.: Dirección General Impositiva

D.R.: Decreto Reglamentario

D.U.D.H.: Declaración Universal de Derechos Humanos

E.T.P.I.: Estatuto del Tribunal Penal Internacional

F.: Fallos

G.A.F.I.: Grupo de Acción Financiera Internacional

Inc.: Inciso

Incs.: Incisos

I.V.A.: Impuesto al Valor Agregado

J.N.P.E.: Juzgado Nacional en lo Penal Económico

L.O.: Ley Orgánica

L.P.T.: Ley de Procedimiento Tributario

M.P.F.: Ministerio Público Fiscal

O.C.D.E.: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

P.P.P.R.: Pena de Prisión Permanente Revisable

R.O.S.: Reporte de Operación Sospechosa

R.P.T.: Régimen Penal Tributario

T.E.D.H.: Tribunal Europeo de Derechos Humanos

T.O.: Tribunal Oral

T.O.P.E.: Tribunal Oral en lo Penal Económico

T.S.: Tribunal Supremo

U.V.T.: Unidad de Valor Tributario

CUESTIONES ACTUALES DEL **RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO**

INTRODUCCIÓN

Desde hace años, considero que los sistemas de prevención son muy importantes para evitar llegar a la aplicación de una pena y en el caso que este se aplique, ver qué salidas alternativas se pueden dar para evitar llegar a un juicio oral o lo que es mejor, evitar la condena.

Es decir, que se cumpla aquel mandato que establece que el sistema penal debe ser “*la última ratio*”.

El mandato constitucional que establece que es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos (art. 18 de la Constitución Nacional Argentina), debe cumplirse en todos los ámbitos en que se imponga una sanción.

Sin duda la prevención es importante, pero cuando ésta no alcanza y se viola la norma, hay que analizar el *quantum* de afectación al bien jurídico, para saber si corresponde una salida alternativa para

así descomprimir el aparato judicial y dejar que éste ponga todas sus herramientas en delitos de gran lesión al bien jurídico.

Resulta muy importante el *compliance*, entendido como cumplimiento de las normas jurídicas y éticas por parte de las empresas con el fin de asegurarse que sean cumplidas las reglas establecidas para ellas y su personal.

Asimismo, para el caso en que la empresa tenga implementado el *compliance* se podrán prevenir los riesgos penales y así exonerar o atenuar la pena a la persona jurídica.

Por otra parte, con fecha 18/06/2015 por Ley N° 27.147, se sancionó el artículo 59 inc. 6 del Código Penal Argentino que establece la conciliación o reparación integral del perjuicio como forma de extinguir la acción penal. Esta incorporación resulta ser muy novedosa ya que propende a la solución de conflictos por mecanismos alternativos en lugar de las penas clásicas (reclusión, prisión, multa e inhabilitación). Esta reforma conforma lo que se ha dado en llamar “justicia restaurativa”. Es muy importante para el imputado pues podrá extinguir la acción por la reparación del daño y/o la conciliación. Lo mismo ocurrirá con la víctima del delito pues conseguirá la reparación en tiempo más rápido. Por ultimo resulta beneficiado también el sistema judicial, ya que se podrán disminuir las causas de menor gravedad llegando así a vías alternativas y evitando los largos procesos.

El Régimen Penal Tributario en la Argentina

Sin duda los impuestos existen para financiar el gasto público y su incumplimiento dará lugar a tremendos desajustes en la economía de un país.

Se podrá incumplir por cuestiones reales pero también se pueden cumplir por ardid e engaños. Cuando esto ocurre es cuando empieza a intervenir lo que hoy llamamos en Argentina Régimen Penal Tributario (Ley 27.430, Título IX)¹.

¹ Título IX - Régimen Penal Tributario

Artículo 279.- Apruébase como Régimen Penal Tributario el siguiente texto:

Título I - Delitos Tributarios

Artículo 1º.- Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión.

Artículo 2º.- Evasión agravada. La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1º se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000);
- b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000);
- c) 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 dos millones de pesos (\$ 2.000.000);
- d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000).

Artículo 3º.- Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara, percibiere o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) en un ejercicio anual.

Artículo 4°.- Apropiación indebida de tributos. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes.

Título II -

Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social

Artículo 5°.- Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el 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, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 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 doscientos mil pesos (\$ 200.000) por cada mes.

Artículo 6°.- Evasión agravada. La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 5°, por cada mes, se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) El monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000);
- b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000);
- c) Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000).

Artículo 7°.- Apropiación indebida de recursos de la seguridad social. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes con destino al sistema de la seguridad social, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los treinta (30) días corridos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada mes.

Título III - Delitos Fiscales Comunes

Artículo 8°.- Obtención fraudulenta de beneficios fiscales. Será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) 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 o de la seguridad social, al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Artículo 9°.- Insolvencia fiscal fraudulenta. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) 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 nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 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.

Artículo 10.- Simulación dolosa de cancelación de obligaciones. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos, declaraciones juradas engañosas o falsas o cualquier otro ardid o engaño, simulare la cancelación total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros, siempre que el monto simulado superare la suma de quinientos mil pesos (\$ 500.000) por cada ejercicio anual en el caso de obligaciones tributarias y sus sanciones, y la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes, en el caso de recursos de la seguridad social y sus sanciones.

Artículo 11.- Alteración dolosa de registros. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare:

a) Los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado;

b) Los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados, autorizados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

Título IV - Disposiciones Generales

Artículo 12.- Las escalas penales se incrementarán en un tercio del mínimo y del máximo, para el funcionario o empleado público que, en ejercicio o en ocasión de sus funciones, tomase parte de los delitos previstos en esta ley.

En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.

Artículo 13.- Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica. Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 1 y el inciso 3.

Artículo 14.- En los casos de los artículos 2° inciso c), 3°, 6° inciso c) y 8°, 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 (10) años.

Artículo 15.- El que a sabiendas:

a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.

b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro (4) años de prisión.

c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión.

Artículo 16.- En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

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

Artículo 17.- Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas.

Título V -

De los Procedimientos Administrativo y Penal

Artículo 18.- El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aún cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

En ambos supuestos deberá mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda haciendo uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

Artículo 19.- El organismo recaudador no formulará denuncia penal cuando surge manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dadas las circunstancias del hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo período fiscal.

Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación.

Artículo 20.- La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.

Dentro de la criminalidad económica están los delitos tributarios cuyo bien jurídico protegido es la Hacienda Pública.

La primera Ley Penal Tributaria de Argentina fue la N° 23.771 del 7/2/1990. Fue una ley complementaria del Código Penal Argentino.

Luego le siguió la Ley N° 24.769 del 15/1/1997, luego la modificación efectuada por la Ley N° 25.874 del 22/1/2004, la Ley N° 26.735 del 28/12/2011, hasta llegar a la Ley Ómnibus –dado que incluye muchas leyes- N° 27.430 del 27/12/2017 –actualmente vigente-, la cual mediante su artículo 280 derogó la Ley N° 24.769.

Esta Ley en su Título IX estableció el ahora llamado Régimen Penal Tributario.

Artículo 21.- Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en esta ley, el organismo recaudador podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y/o toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.

Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, juntamente con el organismo de seguridad competente.

Los planteos judiciales que se hagan respecto de las medidas de urgencia o autorizaciones no suspenderán el curso de los procedimientos administrativos que pudieren corresponder a los efectos de la determinación de las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social.

Artículo 22.- Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de esta ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será competente la justicia nacional en lo penal económico. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la justicia federal.

Respecto de los tributos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Artículo 23.- El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.

Artículo 24.- Invítese a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a adherir en cada una de sus jurisdicciones al régimen procesal previsto en este Título V.

Artículo 280.- Derógase la ley 24.769.

En Argentina, con fecha 13/7/2000 se creó el Fuero Penal Tributario, con tres juzgados. Luego, con fecha 18/5/2015 se unificó con el Fuero Penal Económico.

Nos enfocamos principalmente en Argentina porque en ese país el Derecho Penal Tributario ha alcanzado un desarrollo importantísimo desde distintas perspectivas: dogmáticas, procesales, jurisdiccionales, académicas, etc. lo que lo convierten en un referente mundial. Las normas jurídicas argentinas en lo penal tributario se encuentran entre las más actuales dentro del panorama internacional.

No obstante desde los comienzos de la Ley 23.771 hasta la actualidad ha tenido, al menos en Argentina, escasa aplicación en cuanto a las condenas. Las penas que establece resultan desproporcionadas con relación a otros delitos tipificados en el Código Penal².

Fue con la Ley N° 20.658 que se introdujo por primera vez la pena de prisión, ello como reacción a la evasión fiscal fraudulenta. Esta ley fue derogada por la dictadura cívico militar en 1976.

El Régimen Penal Tributario contenido en el Título IX de la Ley 27.430 contiene cinco (5) títulos: Título I: Delitos Tributarios (art. 1: Evasión simple, art. 2: Evasión agravada, art. 3:

² Cfr. García Soriano, María Carolina. El Régimen Penal Tributario Argentino: ¿Un Derecho Penal Simbólico? [www.saij.gob.ar/María Carolina García Soriano](http://www.saij.gob.ar/María%20Carolina%20García%20Soriano). Fecha de consulta: 2/1/2024.

Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, art. 4: Apropiación indebida de tributos); Título II Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social (art. 5: Evasión simple, art. 6: Evasión agravada, art. 7: Apropiación indebida de recursos de la seguridad social); Título III: Delitos Fiscales Comunes (art. 8: Obtención fraudulenta de beneficios fiscales, art. 9: Insolvencia fiscal fraudulenta, art. 10: Simulación dolosa de cancelación de obligaciones, art. 11: Alteración dolosa de registros); Título IV: Disposiciones Generales (arts. 12-17) y Título V: De los Procedimientos Administrativo y Penal (arts. 18-24).

Cualquier conducta ilícita que afecte los bienes jurídicos Hacienda Pública del Fisco Nacional, de los Fiscos Provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, lleva a lesionar el orden público económico. Este bien jurídico es considerado supraindividual por lesionar el orden público económico.

Planteamiento del problema

El delito tributario tuvo como antecedente la aparición de los delitos económicos, también llamados “delitos de cuello blanco” por Edwin Sutherland en 1949. El delito penal tributario no escapa a esta característica.

El derecho penal tributario involucra la concurrencia de dos aspectos jurídicos diversos: la recaudación tributaria y el ejercicio

de la potestad punitiva del Estado con la concurrente aplicación de la pena cuando así corresponda.

La unión de las dos normas del derecho (penal y tributario) deben regularse en forma sistemática y armónica³.

El derecho penal para llegar a la aplicación de la pena, debe tener como etapa previa la realización de un juicio justo y la concreción de un resultado consistente en el perjuicio efectivo a las haciendas públicas nacionales o locales.

El derecho tributario debe determinar la ley aplicable que establezca el tributo, los sujetos obligados, el proceso tributario y sus etapas.

Se debe cuantificar con precisión al tributo evadido y así tendrán relevancia aquellos casos cuya omisión del pago del impuesto correspondiente supere determinados montos mínimos (En España, 120.000 euros según el art. 305.1 CP, en Argentina \$1.500.000 por cada impuesto y por cada ejercicio fiscal, para el delito de evasión impositiva simple del art. 1, Título IX, Ley 27.430⁴) Ello sí, siempre y cuando, haya existido dolo en el comportamiento.

³ Cfr. Ferré Olivé, J. C. Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social, Valencia, 2018, p. 37 y sig.

⁴ B.O.R.A. 29/12/2017.

Ahora bien, verificado el delito el contribuyente tiene el derecho a defenderse para demostrar que no está de acuerdo con la imputación porque tiene las pruebas que así lo acreditan o porque la magnitud de la imputación no es tal y puede reducirse.

Al respecto, los abogados debemos aplicar las enseñanzas de Juan Couture Etcheverry tanto en el momento de defender a un cliente como cuando actuamos como funcionarios públicos representando al Estado. Así lo señala el Cuarto Mandamiento del abogado: LUCHA: “Tu deber es luchar por el Derecho, pero el día en que encuentres en conflicto el Derecho con la Justicia, lucha por la Justicia”⁵.

Asimismo, el contribuyente tiene el deber de organizarse de manera de poder evitar los riesgos a que puede verse sometido. Y aquí aparece la ley de *compliance*, que en principio de –estar bien implementada- le permitirá, así parece, evitar la sanción penal o administrativa o ambas en conjunto o atenuarla.

De ese modo la tesis se centrará, por un lado en el relevamiento, identificación y análisis de los distintos sistemas de *compliance*, los posibles resultados a que puede llevar y si de por sí sólo –de existir- es limitante de la responsabilidad penal. Por otro lado, como se dijo, se analizarán las normas concernientes a la conciliación y reparación integral del perjuicio.

⁵ Cfr. Couture, Eduardo J. “Los mandamientos del abogado”. Ediciones Coyoacan. Colombia, Año 2013.

Vale decir que el sistema penal avanza hacia formas alternativas de solución. Se estudiará si esto conduce a buen término.

Ya varios países implementaron el *compliance* como modo de disminuir los fraudes que pudieran producirse.

De esta manera se armonizó la organización de la empresa con el cumplimiento de lo establecido en las distintas leyes.

La ley de *compliance* obligó a los contribuyentes a reorganizar sus empresas de manera de estar preparados para en cualquier contingencia demostrar que no quedaron ajenos a las reglas impuestas.

Pero como antecedente a esta ley consideramos necesario que deberá indagarse en los distintos tipos de responsabilidad que emergen de los artículos 45 y siguientes del Código Penal.

Ello es así porque las personas jurídicas y todos sus componentes así como el contador en su actuación como consultor fiscal, como auditor, como síndico, como liquidador de impuestos, como administrador de sociedades pueden tener distintos grados de participación, ya sea a título de dolo o de culpa.

A ello se agrega el debate permanente acerca de la funcionalidad de la pena y el consecuente acierto o no en la criminalización de este tipo de ilícitos. Si bien en las últimas

décadas el proceso de criminalización de los ilícitos tributarios ha sido uniforme en la mayoría de los países, se continúa discutiendo acerca de la conveniencia de la amenaza y consecuente aplicación de penas privativas de la libertad a delitos que evidencian un enaltecimiento de la finalidad de lucro, frente a quienes proponen penas pecuniarias, de aplicación efectiva, que resulten suficientemente desalentadoras de este tipo de conductas nocivas⁶.

La implementación de los métodos alternativos de resolución de conflictos ha sufrido grandes cambios en diversos países.

En España es donde tenemos mayores antecedentes.

Como ya se dijo, el primer régimen de *compliance* en la Argentina fue implementado por la Ley N° 27.401 de fecha 1/12/2017. Esta ley implicó notables modificaciones a la estructura de las empresas, ello en lo atinente a la responsabilidad penal.

Un régimen penal tributario basado en la “*última ratio*” permitirá acercarnos a las legislaciones más avanzadas en esta materia.

⁶ Entre otros autores, ROSEMBUJ agrega al elenco a las sanciones colaterales, que son aquellas que “Primero, rescinden o deniegan un beneficio o privilegio público del contribuyente, en lugar de pago en dinero a la Administración; segundo, son sanciones aplicadas por una Administración diferente a la tributaria; tercero, son adicionales a la sanción pecuniaria que resulta de la infracción fiscal”, ejemplificando entre ellas a la denegación de pasaporte o renovación en caso de infracción tributaria grave, denegación de contratos o empleo público a empresas o personas de declarada conciencia lesiva en materia de cumplimiento de sus obligaciones fiscales; y la denegación de carnet de conducción o renovación a los contribuyentes de riesgo fiscal. Cfr. ROSEMBUJ, Tulio R.; Tax Morale; El Fisco; Barcelona; 2016; p. 251, con citas de Blanck, Joshua; Collateral Compliance, University of Pennsylvania Law Review, 3/2014, p.735.

La hipótesis comprenderá: “El sistema de *compliance* por sí solo no garantiza la eximición de responsabilidad” y “la conciliación o reparación integral del perjuicio” resulta ser un adelanto en materia de justicia no punitiva.

Vale poner de resalto como ejemplo lo señalado por Ferré Olive ⁷ al decir que los riesgos del *compliance* están afectando y preocupando enormemente desde 2018 a la economía china y a sus empresas más poderosas fundamentalmente por la ausencia de suficientes controles a la exportación. Esto obliga a los estudiantes de Derecho Penal al estudio sobre criminal *compliance*. Se entiende por este a los mecanismos que neutralizan infracciones y sanciones administrativas.

En cuanto a las alternativas, no cabe duda de que la obra de Cesare Beccaria, la Revolución francesa y la codificación, marcaron un hito en el sistema de penas y perfilándose la pena privativa de libertad como la más idónea en los distintos sistemas punitivos liberales del siglo XIX.

Poco a poco se va imponiendo, en el marco de un Estado social y democrático de Derecho, la idea de la prisión como una consecuencia realmente excepcional.

⁷ Véase Ferré Olive, Juan Carlos. “Reflexiones en torno al *compliance* penal y a la ética en la empresa”. Revista Penal, N°44, Julio 2019.

Señala Jaén Vallejo que no puede desconocerse, además, la imposibilidad material del sistema carcelario, para poder acoger a una población reclusa excesivamente numerosa (74,70 euros diarios)⁸.

Toda pena de prisión debe ir dirigida a la reeducación y reinserción social. Así resulta expresamente del texto de la Constitución española, cuyo art. 25.2 dispone que “las penas privativas de libertad y las medidas de seguridad están orientadas hacia la reeducación y reinserción social y no podrán consistir en trabajos forzados”. Criterio avalado unánimemente por la doctrina⁹.

Lo anterior tiene mucha importancia en la previsión de los beneficios penitenciarios durante la ejecución de la pena.

Y también la tiene en orden a las penas cortas privativas de libertad.

La eliminación de estas penas cortas privativas de libertad es otro principio básico de la política criminal moderna en el marco del sistema de penas.

⁸ Cfr. Manuel Jaén Vallejo. Texto de la ponencia en el Seminario de Derecho Penal y Filosofía Jurídica (40 aniversario: 1983/2023), del Instituto Universitario Ortega-Marañón.

⁹ Véase Berdugo Gómez de la Torre, I. y otros “Curso de Derecho Penal. Parte General”. 3ª edición, Barcelona, 2016, p. 157. También Muñoz Conde, F, “Derecho Penal, Parte General”, 11ª edición, Valencia, 2022, p. 43 y sig. Orts Berenguer E. y González Cussac, J. “Compendio de Derecho Penal. Parte General”, 10ª edición, Valencia, 2023, p. 297 y sig. En otros países se advierte en Brasil, en Ferré Olivé y otros, “Direito Penal brasileiro, Parte Geral, Sao Paulo, 3ª ed., 2023, p. 68.

Estas penas cortas privativas de libertad se ponen como ejemplo de «prevención especial al revés».

La tendencia, pues, que se observa en el derecho comparado, es la de prescindir de estas penas cortas privativas de libertad de corta duración, otro de los principios básicos de la política criminal moderna en relación al sistema de penas, cual es que los códigos penales contemplen la pena privativa de libertad, no como la regla general, sino como la excepción¹⁰.

Y a la ejecución de esta pena se le debe dar la importancia que realmente tiene, dándole la necesaria orientación de reinserción social, aunque ello puede llegar a poner en evidencia las carencias materiales de la justicia penal.

Debe quedar desterrado todo trato inhumano y degradante, debiéndose hacer los esfuerzos necesarios para que ninguna pena privativa de libertad llegue a ejecutarse en condiciones que impidan la autorreflexión y un mínimo de intimidad, (Reglas Nelson Mandela)¹¹.

Crisis de las penas cortas privativas de libertad

¹⁰ Cfr. Ferré Olivé, J.C., Núñez Paz, M. y Ramírez Barbosa, P. “Derecho penal colombiano. Parte General”. 2ª ed. Bogotá, 2020, p. 787.

¹¹ Reglas Mínimas de las Naciones Unidas para el Tratamiento de los Reclusos. Ministerio público. Dirección general. De derechos humanos. Asamblea General, resolución 70/175, anexo, aprobado el 17 de diciembre de 2015.

Aunque la «reeducción y reinserción social» no tiene por qué ser el único fin de la pena, sí debe ser, un derecho de todo penado, además de la orientación que deba asignarse a las penas privativas de libertad y las medidas de seguridad.

Pero tal orientación, como dije, es difícilmente realizable en penas de corta duración.

En España, fue en el código penal actual de 1995 cuando se eliminaron las penas más cortas privativas de libertad, fijando la duración mínima de prisión en los seis meses.

Se introdujo también una figura nueva, como era la del arresto de fin de semana, al mismo tiempo criticada y aplaudida por la doctrina, pues no deja de ser una pena privativa de libertad, aunque de ejecución discontinua, luego con todos los inconvenientes de las penas cortas de ejecución continuada¹².

En la reforma de la LO 15/2003 se suprimió dicha pena, sustituyéndose, según los casos, por la pena de prisión de corta duración, trabajos en beneficio de la comunidad, o por la pena de localización permanente.

La mencionada ley rebajó la duración mínima de la prisión desde los seis a los tres meses, aunque, ciertamente, ampliando las

¹² Cfr. Higuera Guimerá, L. F. El arresto de fin de semana, Madrid, 1982, *passim*. También Lorenzo Salgado. J.M. El arresto de fin de semana como pena privativa de libertad de cumplimiento discontinuo, en El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje a Ángel Torío, Granada, 1999, p. 593 y sig.

posibilidades de inejecución de las penas cortas privativas de libertad. Como sostiene Pérez Cepeda, se pasó del Código Penal de la democracia (texto de 1995) al Código Penal de la Seguridad, con el argumento de “barrer las calles de delincuentes” sobre la base de incorporar penas cortas privativas de libertad¹³.

Alternativas a la prisión, con especial referencia a la suspensión de la pena de prisión

En el siglo XX fueron surgiendo las alternativas o sustitutivos a la pena de prisión, sin duda, la más significativa alternativa es la pena pecuniaria, según el sistema de días-multa, trabajos en beneficio de la comunidad, arrestos domiciliarios, así como un amplio abanico de inhabilitaciones.

A lo anterior hay que sumar, naturalmente, la suspensión de la pena de prisión, esto es, su inejecución bajo determinadas condiciones¹⁴.

Centrándome en esta última figura, pieza clave del sistema penológico, llama la atención que sólo se aplique a las penas privativas de libertad.

¹³ Cfr. Pérez Cepeda, A. en Berdugo Gómez de la Torre y otros, “Curso de Derecho penal...”, op. cit. p. 93. Orts Berenguer, E. y González Cussac, J.L. “Compendio...” op. cit. p. 559.

¹⁴ Cfr. Muñoz Conde, F. y García Arán, M. “Derecho Penal Parte General”, op. cit. p. 533 y sig., Orts Berenguer, E. y González Cussac, J.L. “Compendio...” op. cit. p. 559 y sig.

¿Por qué no extenderse también su aplicación a esas otras penas, como las pecuniarias y las inhabilitaciones?

Por ello, aunque esta figura ha estado reservada tradicionalmente a la pena privativa de libertad, no faltan códigos que, con buen criterio, la contemplan con más amplitud, como es el caso del *Codice penale* italiano, que en su art. 163, dedicado a la suspensión condicional de la pena, prevé la suspensión también con respecto a la pena pecuniaria.

Y el código penal francés, que en su art. 132.31 prevé la aplicación de la remisión condicional (*sursis*) “a las condenas de prisión impuestas por una duración de un máximo de cinco años, a la multa o a la pena de días-multa, a las penas privativas o restrictivas de derechos... y a las penas accesorias”.

En el debate parlamentario que precedió a la reforma penal de la LO 1/2015 se llegó a tratar esta cuestión.

La reforma de 2015 introdujo cierta flexibilidad en esta materia de suspensión¹⁵.

Se suprimió el requisito en virtud del cual no se podían tener antecedentes penales para suspender una pena de prisión.

¹⁵ Sobre esta materia, véase particularmente Abel Souto, M. “La suspensión de la ejecución de la pena tras la LO 1/2015”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

Es decir, hasta entonces sólo se podían beneficiar de la suspensión los delincuentes primarios.

A partir de 2015 se flexibilizó la aplicación de la suspensión, permitiendo que los tribunales pudieran acordarla, o no revocarla.

En la reforma de 2015 se mantuvo la misma condición de que el penado haya delinquido por primera vez, pero se flexibiliza mucho este requisito.

Se contempla la posibilidad de que, excepcionalmente, pueda acordarse “la suspensión de las penas de prisión, que individualmente no excedan de dos años cuando las circunstancias personales del reo, la naturaleza del hecho, su conducta y, en particular, el esfuerzo para reparar el daño causado” (art. 80.3 CPE).

Con dicha reforma, pues, la suspensión, en los supuestos excepcionales de delincuentes no primarios, queda condicionada al cumplimiento de aquellos sustitutivos penales, aparte de otras eventuales condiciones que, en general, puede imponer el órgano judicial sentenciador.

En el actual sistema penológico español, pues, no queda excluida la posibilidad de aplicación de la suspensión a los reincidentes, y en cuanto a la revocación, ésta ya no es automática.

En cuanto a la comisión de delitos por toxicómanos o personas drogodependientes al alcohol, la suspensión en estos casos puede acordarse incluso respecto a condenas de hasta cinco años de prisión.

Hay también otros aspectos o variables en el marco de la teoría del delito sobre los que existen diferentes puntos de vista¹⁶.

Por ejemplo, el grado de participación en el delito, o el grado de ejecución del delito.

Lo mismo ocurre con otras figuras penales y técnicas legislativas.

Es el caso, de la utilización de los tipos de peligro, de la determinación de qué bienes jurídicos o normas se protegen no sólo frente a ataques dolosos sino también imprudentes.

El código penal español basa la individualización de la pena en un sistema de circunstancias agravantes y atenuantes¹⁷.

Otros códigos, lo que hacen es incluir una cláusula conteniendo los principios fundamentales de individualización de la pena.

¹⁶ La determinación de la pena conforma un espacio muy importante y complejo para el Derecho Penal, que exige recurrir a la llamada dosimetría penal. Sobre esta materia, cfr. Orts Berenguer, E. y González Cussac, J.L. “Compendio...” op. cit. p. 499 y sig. Terradillos Basoco, J. en Berdugo Gómez de la Torre y otros, “Curso de Derecho penal...”, op. cit. p. 499 y sig.

¹⁷ Cfr. Núñez Paz, M. A.. en Berdugo Gómez de la Torre y otros, “Curso de Derecho penal...”, op. cit. p. 395 y sig.

Sistema dualista: penas y medidas de seguridad

Sigue siendo perfectamente válido el sistema de doble vía, de pena y medida como respuestas básicas en la lucha contra el delito.

No tiene ninguna justificación trasladar los límites temporales que operan en las penas a las medidas de seguridad¹⁸.

Es más razonable que la duración de la medida dependa de la evolución de la enfermedad y peligrosidad del sujeto, siempre con los correspondientes controles judiciales periódicos.

Prisión perpetua y penas de larga duración

La política criminal moderna, ofrece, distintas soluciones¹⁹.

A. Previsión de una pena de reclusión perpetua, pero revisable una vez cumplido un determinado número de años.

- Austria y Luxemburgo prevén esta pena, pero revisable cuando se han cumplido quince años de condena;
- en Bélgica existe también la llamada pena de prisión a perpetuidad, pero a partir de los diez años cumplidos se puede disfrutar de algún tipo de libertad;

¹⁸ Cfr. Muñoz Conde, F. y García Arán, M. “Derecho Penal Parte General”, op. cit. p. 560 y sig., Ferré Olivé, J.C., Núñez Paz, M. y Ramírez Barbosa, P. “Derecho penal colombiano...”, op. cit. p. 876 y sig.

¹⁹ Jaén Vallejo, Manuel. Texto de la ponencia en el Seminario de Derecho Penal y Filosofía Jurídica (40 aniversario: 1983/2023), del Instituto Universitario Ortega-Marañón, op y loc. cit.

- en Gran Bretaña también está prevista la «cadena perpetua revisable», tanto para los autores de asesinato, como para aquellos otros que a juicio del Tribunal se debe imponer por su peligrosidad social, existiendo un «período de seguridad», a partir del cual se puede revisar la situación del condenado;
- en Italia la cadena perpetua, que se cumple en un centro penitenciario que está destinado exclusivamente a los condenados a esta pena, también se revisa cumplido un número de años (21);
- en Holanda cabe igualmente la posibilidad de recuperar la libertad, pero a través de indulto;
- también el Estatuto del Tribunal Penal Internacional (Roma, 1998; ratificado por España, BOE de 27 de mayo de 2002) prevé la “reclusión a perpetuidad cuando lo justifiquen la extrema gravedad del crimen y las circunstancias personales del condenado” (art. 77), cuya revisión sólo es posible cuando el recluso haya cumplido veinticinco años de prisión (art. 110.3);
- en Francia, siendo la condena a perpetuidad objeto de revisión tras quince años de privación de libertad, revisión que ha de pasar por varias fases, período de observación, un régimen de semilibertad y una libertad vigilada;
- por su parte, Alemania prevé la posibilidad de suspensión de dicha pena una vez cumplidos quince años, quedando

entonces el condenado en una situación de libertad a prueba o condicional, siempre, naturalmente, existiendo un pronóstico favorable de conducta, quedando sometido a una custodia de seguridad.

Con la posibilidad de revisión de la prisión perpetua, se salva el obstáculo de una posible inconstitucionalidad de esta pena.

- B. La otra solución frente a delitos de extrema gravedad, es la de prever penas de larga duración para las hipótesis delictivas más graves, sin hacer mención a una prisión perpetua.

A veces, incluso, hay que añadir, la pena resultante a cumplir puede llegar a superar los 40 años de prisión.

Aunque los límites de duración de la pena de prisión son también aplicables a los supuestos en los que diferentes delitos son condenados en diferentes procesos, no se puede olvidar que esos límites son sólo aplicables cuando se trata de delitos que pudieron haberse juzgado en un mismo procedimiento.

Sólo se aplican aquellos límites a los delitos que el penado cometió antes de la fecha de la primera sentencia condenatoria.

C. En conclusión, una pena de «prisión permanente revisable» para determinados supuestos delictivos de extrema gravedad, es tan legítima como una pena de privación de libertad de larga duración.

Una y otra solución deben estar configuradas de tal manera que sea posible su revisión, una vez cumplido un número de años, de lo contrario estaría fuera de toda duda su inconstitucionalidad.

La previsión de la revisión judicial periódica de la situación personal del penado es idónea para poder verificar en cada caso el necesario pronóstico favorable de reinserción social.

La PPR es una opción político-criminal plenamente legítima.

En cuanto a la revisión de esta pena, ciertamente esta no es posible en España hasta transcurridos, al menos 25 años, pero no hay que olvidar que, por lo general, a partir de los 15 años el penado, si hay un pronóstico favorable de reinserción social, podría acceder ya a un régimen de semilibertad, al tercer grado.

En otras palabras, la pena no es perpetua si el penado no quiere que lo sea.

La previsión de revisión judicial de la situación personal del penado, aleja toda duda de inhumanidad de esta pena, al garantizar un horizonte de libertad para el condenado.

CAPÍTULO PRIMERO

GARANTÍAS CONSTITUCIONALES APLICABLES AL PROCESO PENAL TRIBUTARIO

Sabido es que para aplicar una pena a una persona existen reglas constitucionales que limitan el ejercicio del poder penal estatal.

Así señalaremos garantías que deben ser respetadas en todos los ámbitos del proceso, sea cual fuera este y mucho más en el ámbito penal.

1.1. Principio de reserva:

Está recogido en el art. 19 primera parte y en el art. 75 inc. 22 de la Constitución Argentina, a través de los arts. 9 de la Convención Americana de Derechos Humanos; art. 15 inc. 1º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y art. 11 inc. 2 de la Declaración Universal de Derechos Humanos.

En España, el principio de reserva absoluta de ley resulta de los arts. 25.1 y 81.2 de la Constitución²⁰

Es un principio muy importante dado que impone límites incluso a la labor legislativa; es decir, sólo se pueden tipificar las voluntades que han sido exteriorizadas en miras a lesionar un bien jurídico²¹.

La C.S.J.N. en el fallo “Gramajo”²² ha dicho que el fundamento de la pena en ningún caso será su imposición en razón de lo que la persona es, sino únicamente como consecuencia de aquello que dicha persona haya cometido. Y esa acción cometida (exteriorizada y voluntaria) debe tender a la lesión de uno de los intereses que el orden jurídico ha reconocido como fundamentales.

Por su parte Franz Von Liszt manifestó: “Nosotros llamamos bienes jurídicos a los intereses protegidos por el derecho. Bien jurídico es el interés jurídicamente protegido. Todos los bienes jurídicos son intereses vitales del individuo o de la comunidad. El orden jurídico no crea el interés, lo crea la vida; pero la protección del derecho eleva el interés vital a bien jurídico”²³.

²⁰ Cfr. Berdugo Gómez de la Torre y otros, “Curso de Derecho penal...”, op. cit. p. 124 y sig.; Muñoz Conde, F. y García Arán, M. “Derecho Penal Parte General”, op. cit. p. 19 y sig.

²¹ Cfr. Rusconi, Maximiliano. “Elementos de la Parte General del Derecho Penal”. Ed. Hammurabi, pág. 52.

²² Fallos 329:3680, considerando 18 del voto de la mayoría) (jueces Highton de Nolasco, Maqueda, Zaffaroni, Lorenzetti) de fecha 5/09/06

²³ Cfr. Von Liszt, Tratado de Derecho Penal, 4º Edición, 1999, T. II, pág. 6.

1.2. Principio de legalidad:

Este principio fue expresado por el autor del Código Penal de Baviera de 1813, Anselm Von Feuerbach con el aforismo latino “*Nullum Crimen Nulla Poena, Sine Lege Praevia*” (no hay delito, ni hay pena, sin ley previa)²⁴.

Se encuentra en el art. 18 de la C.N. y complementado en el art. 19 en su manifestación de “reserva de ley”²⁵.

Asimismo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (C.A.D.H.) establece “Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del ilícito...”.

La exigencia de la ley escrita, señala que es la única fuente del derecho penal; por eso la imposibilidad de que las reglas del derecho penal emanen de la costumbre o de la jurisprudencia.

No obstante, en materia de derecho internacional penal (crímenes de lesa humanidad) se ha aceptado la aplicación de la costumbre internacional como fuente de derecho; pero no se

²⁴ Cfr. Ferré Olivé, J.C., Núñez Paz, M. y Ramírez Barbosa, P. “Derecho penal colombiano...”, op. cit. p.141.

²⁵ Cfr. Rusconi. Libro citado, pág. 53 y sig.

funda en un principio de derecho penal, sino en un principio de derecho internacional, en donde la costumbre es fuente del derecho²⁶.

El principio de legalidad impone el requisito fundamental de que las leyes que definen delitos no puedan tener efecto retroactivo. No obstante, la prohibición de la retroactividad no alcanza a las leyes que sean más favorables²⁷.

Además, la ley penal debe ser clara, con prohibición de la analogía; es decir, está prohibido al intérprete construir analógicamente un tipo penal. No se puede extender el alcance de una norma penal²⁸.

La exigencia de ley cierta está dirigida al legislador, para que determine concreta y claramente la descripción típica; ello a los efectos de no caer en ambigüedades o confusiones y evitar que el juez incurra en arbitrariedad.

Ello se relaciona con el principio de codificación (art. 75 inc. 12 C.N.), en el sentido que las reglas penales no deberían

²⁶ Las leyes 25.778 y 25.779, 3/9/2003 otorgan jerarquía constitucional a la Convención sobre imprescriptibilidad de los crímenes de guerra y de los crímenes de lesa humanidad, adoptada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas. (26/11/1968)

²⁷ Cfr. Berdugo Gómez de la Torre y otros, “Curso de Derecho penal...”, op. cit. p. 132 y sig.

²⁸ Cfr. Ferré Olivé, J.C., Núñez Paz, M. y Ramírez Barbosa, P. “Derecho penal colombiano...”, op. cit. p.96

dispersarse en diversas leyes, sino que deberían conformar un cuerpo único²⁹.

Considero siempre necesario citar la frase que sigue para que se comprenda en su profundidad la importancia de las garantías constitucionales. *“...Adhiero firmemente al criterio de que valores como los establecidos en la Sección de Declaraciones, Derechos y Garantías de la Constitución Nacional deben ser respetados en forma prioritaria. De lo contrario (...) habremos de convertir a nuestro país, tal vez, en un lugar con bajo índice de criminalidad, pero a costa de hallarnos todos los habitantes –criminales o no- a merced de la arbitrariedad, la fuerza y la opresión. Esto último representa, y aquí no creo discrepar con ninguno, un precio excesivamente alto a pagar por ello. Las garantías... están allí, aguardando, en el texto de la Constitución. Es sólo cuestión de aplicarlas”*³⁰.

Entiendo conveniente citar estas palabras para recalcar este tema tan importante, que a todos nos atañe y que nos permitirá vivir sin opresión si todas las garantías constitucionales se cumplen tal cual lo manda nuestra Carta Magna y siempre teniendo en cuenta que cualquier proceso que lleve a aplicar una sanción de naturaleza represiva deberá ser tramitado a la

²⁹ Cfr. Rusconi, Maximiliano. Libro citado, pág. 54/58

³⁰ Cfr. Carrió, Alejandro (H). Garantías constitucionales. Revista Práctica Profesional 2005-3, 33; Ed. Hammurabi, segunda edición. Pág. 100.

luz de las garantías que los textos constitucionales ofrecen a quien es afectado por esa sanción.

1.3. La garantía de la defensa en juicio

El artículo 18 de la Constitución Nacional Argentina dispone que “es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos”.

Es el Poder Judicial el encargado de realizar el juzgamiento de los sujetos imputados por la comisión de algún ilícito. Mientras dura el proceso la persona tiene derecho a ejercer su defensa y acreditar por todos los medios que la legislación establece su inocencia. Este derecho no sólo debe ser respetado en sede judicial sino también debe tener plena vigencia en el *proceso administrativo*, dándose vista al contribuyente a fin de que pueda ejercer su defensa (sea un proceso de determinación de oficio o cualquier otro tendente a aplicar sanciones). Este criterio debe ser considerado como una piedra angular del derecho penal tributario.

Invocando dicha garantía la Corte ha anulado resoluciones adversas a los afectados por ellas, por ejemplo: entendiendo que una determinada sanción represiva ha sido impuesta sin dar a la parte interesada la adecuada posibilidad de defenderse,

o bien en condiciones en que ésta ha visto dificultado su derecho de defensa.

Toda persona sometida a proceso debe acordársele la oportunidad de ser oída, de conocer los cargos en su contra y de presentar y producir pruebas en su favor.

La garantía analizada abarca no sólo la posibilidad de ser oído, sino además la de producir pruebas y controlar las que puedan producirse.

La violación de la defensa en juicio puede consistir no sólo en la falta de oportunidad de ser oído y producir pruebas sino también en una situación de entorpecimiento del adecuado ejercicio del derecho de defensa.

Por ejemplo: citar a indagatoria sólo al responsable de una empresa sin posibilidad de sustitución –en caso de ignorancia de éste sobre los hechos-, puede traducirse en efectiva obstrucción de la defensa en juicio y conspirar contra la expedita marcha del proceso.

En estos casos la Corte puede sortear lo que llamamos una “cuestión procesal” recurriendo así al arbitrio de la existencia de un “interés institucional”; y además en estos supuestos la Corte no puede sentirse limitada por la falta de sentencia definitiva –nótese que en el ejemplo dado hablamos sólo del llamado a indagatoria-.

Aunque con idas y vueltas la doctrina judicial relativa a la prohibición de la llamada *reformatio in pejus* –que analizaremos más adelante-, esto es la imposibilidad de agravar la situación del procesado ante la falta de recurso acusatorio, sigue vigente.

Es decir que, si el procesado es absuelto en primera instancia por el delito que fuera acusado, el Fiscal de primera instancia apela, pero no así el de segunda instancia y la Cámara revoca la absolución y condena, la Corte estaría habilitada en caso de interposición de Recurso Extraordinario a anular dicha condena.

En el conocido fallo “Tarifeño”³¹, la Corte Suprema Argentina estableció la prohibición de la *reformatio in pejus*.

Luego en el fallo “Marcilese”³², la Corte Suprema consideró que aunque el Fiscal no hubiera apelado los jueces pueden condenar.

En febrero del año 2004, la Corte retoma la doctrina del citado precedente “Tarifeño” en el fallo “Mostaccio, Juan Gabriel”³³, prohibiendo nuevamente la *reformatio in pejus*.

³¹ Sentencia del 28/12/89, La Ley, 1995-B, p. 32 y siguientes.

³² Sentencia del 15/8/2002, Fallos: 323:2005, CSN.

³³ Sentencia del 17/2/04, causa M.528.XXXV.

La Corte Suprema sentó el principio expuesto en el fallo “Mario Sixto Gómez”³⁴, donde dijo: “...tan desprovista de soportes legales resultaría una condena de primera instancia sin acusación, como una condena de segunda instancia sin apelación”.

1.4. La garantía de no ser arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente.

El art. 18 de nuestra Constitución dispone que “nadie puede ser arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente”. En la regulación española, es fundamental la remisión a la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Dispone el art. 17.1 CE que “Toda persona tiene derecho a la libertad y a la seguridad. Nadie puede ser privado de su libertad, sino con la observancia de lo establecido en este artículo y en los casos y en la forma previstos en la ley”.

En el caso argentino, la autoridad competente no puede ser otra que la judicial y, sólo en excepcionales circunstancias en las que no resulta práctico el requerimiento previo de una orden judicial (por ejemplo el caso de personas descubiertas “*in*

³⁴ Fallos: 234-270 CSN (1956).

fraganti” en la comisión de un delito) cabría apartarse de dicha interpretación³⁵.

Según el art. 184 del CPPN, los funcionarios de la policía o de las fuerzas de seguridad tienen entre otras atribuciones:

“...8) Aprender a los presuntos culpables en los casos y formas que este Código autoriza y disponer su incomunicación cuando concurren los requisitos del artículo 205, por un término máximo de diez (10) horas, que no podrá prolongarse por ningún motivo sin orden judicial...”. Si existe esta orden el máximo será de setenta y dos (72) horas.

Es decir que el deber de detener no sólo será a quienes sorprendan en “*in fraganti*” delito, sino también a aquellas personas contra las que haya “indicios vehementes o semiplena prueba de culpabilidad”.

Esta norma se complementa con el art. 205 del CPPN que establece: “El juez podrá decretar la incomunicación del detenido por un término no mayor de cuarenta y ocho (48) horas prorrogables por otras veinticuatro (24) mediante auto fundado, cuando existan motivos para temer que se pondrá de acuerdo con terceros u obstaculizará de otro modo la investigación. Cuando la autoridad policial haya ejercitado la

³⁵ Cfr. Bidart Campos, Germán, “Derecho Constitucional”, Editorial Ediar, Buenos Aires, 1967, T. II, págs. 489 y 490.

facultad que le confiere el inciso 8º del artículo 184, el juez solo podrá prolongar la incomunicación hasta completar un máximo de setenta y dos (72) horas...”.

Para el caso de violación de estas normas el recurso de habeas corpus será la vía adecuada para obtener la libertad de las personas arrestadas ilegalmente.

1.5. La garantía de la inviolabilidad del domicilio y de los papeles privados

El art. 18 de la Constitución establece que “el domicilio es inviolable, como así también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinará en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación”. Dispone el art. 18.2 de la Constitución Española que “El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito”.

En base a esta garantía cabe mencionar la doctrina de los Estados Unidos que ha recibido el nombre de “fruto del árbol venenoso” (*fruit of the poisonous tree*) también conocida en España como el “fruto del árbol prohibido” o “del árbol

envenenado”³⁶. En base a ella no sólo no puede ser usada en juicio la prueba obtenida en forma ilegal, sino que esa prohibición se extiende a toda otra prueba que tenga su origen o que derive, aunque sea indirectamente, de ese primer acto ilegítimo. Así, si la policía penetra ilegalmente en un domicilio no sólo los objetos allí encontrados serán inadmisibles como evidencia en contra del titular del domicilio sino también, por ejemplo, cualquier declaración prestada por el imputado o por un tercero con efecto incriminatorio, e igualmente las pruebas a las que la policía llegue como consecuencia de tales declaraciones.

Si se llegaran a admitir las pruebas ilegales entonces ¿qué diferencia habría entre el delincuente y el que juzga?

La idea es que una vez que el acto inicial se encuentre teñido de ilegalidad, todos los actos que, aunque en forma indirecta, sean su consecuencia, se encuentran alcanzados por la misma ilegalidad. Como bien señala Carrió (con cita en el nro. 13), la garantía de la inviolabilidad del domicilio existe hasta tal extremo, que incluso puede ser invocada por un tercero distinto del habitante del domicilio allanado, en la medida en

³⁶ Cfr. Andino López, J. A. “la doctrina de los frutos del árbol prohibido”, Diario La Ley (Wolters Kluwer) n° 8943, 17 de marzo de 2017.

que se pretenda utilizar en su contra prueba a la que se llegó a través de ese procedimiento inválido³⁷.

Si bien el art. 18 de la Constitución Argentina no exige expresamente que la orden de allanamiento emane de los jueces, el principio es que sólo ellos pueden autorizar esa medida –se entiende que tienen mayor objetividad para evaluar la necesidad de decretarla-, sin perjuicio de algunos supuestos en que se reconoce a los funcionarios policiales la posibilidad de obviar tal recaudo, de acuerdo a los artículos 184 inciso 5° y 230 bis del CPPN.

El artículo 184 establece del C.P.P.N.:”...Los funcionarios de la policía o de las fuerzas de seguridad tendrán las siguientes atribuciones: ... Inciso 5° Disponer con arreglo al artículo 230, los allanamientos del artículo 227, las requisas e inspecciones del artículo 230 bis y los secuestros del artículo 231, dando inmediato aviso al órgano judicial competente...”)

Por su parte el artículo 230 bis del C.P.P.N. dice: “...Los funcionarios de la policía y fuerza de seguridad, sin orden judicial, podrán requisar a las personas e inspeccionar los efectos personales que lleven consigo, así como el interior de los vehículos, aeronaves y buques, de cualquier clase, con la finalidad de hallar la existencia de cosas probablemente

³⁷ Cfr. Alejandro D. Carrió, "Garantías Constitucionales en el proceso penal", Ed. Hammurabi, 2ª edición, pág. 100.

provenientes o constitutivas de un delito o de elementos que pudieran ser utilizados para la comisión de un hecho delictivo de acuerdo a las circunstancias particulares de su hallazgo siempre que sean realizadas: a) con la concurrencia de circunstancias previas o concomitantes que razonable y objetivamente permitan justificar dichas medidas respecto de persona o vehículo determinado; y, b) en la vía pública o en lugares de acceso público. La requisa o inspección se llevará a cabo, de acuerdo a lo establecido por el 2º y 3er. Párrafo del artículo 230, se practicarán los secuestros del artículo 231, y se labrará acta conforme lo dispuesto por los artículos 138 y 139, debiendo comunicar la medida inmediatamente al juez para que disponga lo que corresponda en consecuencia. Tratándose de un operativo público de prevención podrán proceder a la inspección de vehículos...”.

La posibilidad de allanar domicilio constituye una excepción al principio contenido en el artículo 18 de la Constitución. Por lo tanto, la solicitud que realice por ejemplo la AFIP, será valorada por el juez competente con suma prudencia y debe estar fundada en datos e indicios que serán aportados juntamente con el pedido de allanamiento.

“La mera reticencia del contribuyente a colaborar con la administración, no brindando información e impidiendo a los funcionarios el acceso al domicilio, no autoriza el allanamiento

sin que existan indicios serios que justifiquen la injerencia de la medida”³⁸.

Por lo tanto, permitir que una orden de allanamiento solicitada por la AFIP faculte a sus funcionarios y a la Policía a ingresar a un domicilio, secuestrando lo que sea, sin determinar el alcance de dicha autorización, ni la vinculación que tiene la medida que se dispone con lo que es materia de investigación, llevaría a legalizar una intromisión en el derecho a la privacidad consagrado en el art. 18 de la Constitución.

Cualquier irregularidad en el procedimiento traerá aparejada la nulidad de lo actuado y la imposibilidad de utilizar las pruebas obtenidas.

1.6. La garantía que determina que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo

El art. 18 de la Constitución Nacional dice que “nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo”. En España, el texto constitucional establece en el art. 17.3 que “Toda persona detenida debe ser informada de forma inmediata, y de modo

³⁸ Cfr. "Lapetina, Silvia y otros s/Ley 24.769" C. Penal Económico, Sala A del 15/10/97, Impuestos, 1998-A-66.

que le sea comprensible, de sus derechos y de las razones de su detención, no pudiendo ser obligada a declarar”.

Sabido es que valores como los establecidos en la Sección de Declaraciones, Derechos y Garantías de la Constitución Nacional deben ser respetados en forma prioritaria. No puede permitirse su violación so pretexto de bajar el índice de criminalidad. Sería pagar un precio excesivamente alto por ello³⁹.

La garantía constitucional que protege a los individuos contra la autoincriminación tiene plena vigencia en virtud del principio que surge en Argentina del art. 18 por el cual: nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. Adviértase las diferencias con la regulación española, que limita esta garantía a la sede penal.

Por ello debemos compatibilizar las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP (arts. 33, 35 y 36 de la Ley N° 11.683) con esta garantía.

La determinación tributaria es un acto por el cual el fisco establece la existencia de una deuda tributaria, el sujeto obligado a su pago y el monto adeudado.

³⁹ Cfr. Carrió, Alejandro (H), op. y loc. citados.

La presentación oportuna y fiel de la declaración jurada liquidadora del tributo debido y su ingreso por parte del contribuyente.

Su omisión pone al Estado Nacional en desconocimiento de la deuda tributaria.

No es elemento incriminatorio la simple negativa del imputado de acceder a los requerimientos de la Administración.

El contribuyente tiene la obligación de autodeterminar el impuesto a tributar, el organismo tiene el deber de controlar la corrección con que los obligados cumplieron con los deberes formales.

El resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo, no puede ser invocado cuando se trata de manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos que son requeridos en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley.

Tanto en materia penal como penal tributaria será el ministerio público o el querellante quien debe probar la culpabilidad del imputado, pues se presume su inocencia. Obviamente esta presunción de inocencia tiene también un papel relevante en los procesos administrativos. El “*in dubio pro reo*” es un desprendimiento del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual sólo se aplicará pena a aquel sujeto que durante

el proceso se determine que era culpable a través de las pruebas ofrecidas.

Es decir que del artículo 18 de la Constitución Argentina -y en la garantía tratada- surgen dos presupuestos: primero, no puede obligarse a ningún sujeto a declararse culpable y, segundo, el derecho a no declarar contra uno mismo.

Estos principios encuentran su fundamento en la moderna concepción del derecho penal que reacciona frente a las normas procesales irracionales del medioevo, donde la confesión del imputado era la prueba fundamental.

Resulta oportuno traer a colación el lenguaje utilizado en la Carta Magna de los Estados Unidos, la que, en su Enmienda V, establece que “nadie será obligado a ser un testigo contra sí mismo”.

Esta garantía protege también al testigo que declara falsamente para no incriminarse; así los tribunales han entendido que: “...si de las preguntas formuladas en juicio puede derivar responsabilidad personal para el testigo, ha de entenderse que declara en causa propia y por lo tanto no le es exigible la verdad de los hechos sobre los que versa el interrogatorio”⁴⁰.

⁴⁰ Caso "Montero", Cámara del Crimen de la Capital, Sala V de fecha 3/5/1966 LL, 123-628. Citado por Alejandro D. Carrió en la obra ya citada.

La presencia del juez de Instrucción desde los primeros momentos del procedimiento implica una garantía de la legalidad del mismo. Así el artículo 184 del CPPN en su inciso 10) prohíbe a los funcionarios de la policía o de las fuerzas de seguridad recibir declaración al imputado, permitiéndoles solamente dirigirles preguntas para constatar su identidad, previa lectura que en ese caso se le dará en alta voz de los derechos y garantías contenidos en los artículos 104, párrafo 1º, y último, 197, 295, 296 y 298 del CPPN, de aplicación analógica al caso, todo ello bajo pena de nulidad en caso de así no hacerse.

Es así que, el art. 281 del CPPN que establece que el juez podrá disponer el arresto durante ocho (8) horas, prorrogable por ocho (8) horas más, por auto fundado si las circunstancias extraordinarias que rodean la investigación así lo exigieran. Vencidos estos plazos podrá ordenarse, si fuere necesario, la detención del presunto culpable. Dicha detención será para recibirle declaración indagatoria (art. 294 CPPN).

La orden de detención debe guardar ciertas formalidades, a saber: debe ser escrita, debe contener los datos personales del imputado u otros que sirvan para identificarlo y el hecho que se le atribuye y será notificada en el momento de ejecutarse o inmediatamente después.

Para el caso de suma urgencia, el juez podrá impartir la orden verbal o telegráficamente (art. 283 CPPN).

1.7. Garantía contra la autoincriminación coactiva en materia penal tributaria

Paso a considerar otros derechos y garantías constitucionales aplicables al proceso penal tributario, como los requisitos para acceder a la garantía del recurso extraordinario.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene la misión de velar por el respeto de los derechos constitucionales de los ciudadanos. La vía está dada por el recurso extraordinario del art. 14 de la Ley 48.

La Corte Suprema ha separado de la esfera de su jurisdicción las llamadas “cuestiones procesales”, o “cuestiones de hecho y prueba y derecho común”. Cuando se ha dado un caso así se ha declarado incompetente para revisar pronunciamientos de tribunales inferiores.

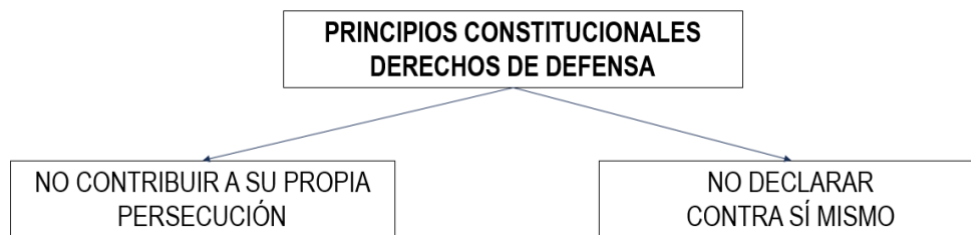
Los criterios con que se maneja los podemos sintetizar de la siguiente manera:

- La Corte Suprema ha determinado cuáles son las etapas indispensables del procedimiento penal. Así se ha entendido que “la acusación, defensa, prueba y sentencia” constituyen

pasos sustanciales a los que tiene derecho toda persona sometida a tales procedimientos.

- También y afortunadamente el Alto Tribunal ha sentado el principio según el cual los pronunciamientos ajenos al ámbito judicial, de los que pueda derivarse una sanción de naturaleza represiva, deben siempre dejar abierto un recurso judicial.
- Antes regía el principio de que la Corte Suprema sostenía las garantías constitucionales en el proceso penal sólo a favor del acusado. Se entendía que el recurso extraordinario de la Ley 48 no podía serle concedido al querellante. A partir del caso “Otto Wald”, Fallos CSN, 268-266 (1967), cambió la jurisprudencia por entenderse que “todo aquel a quien la ley le reconoce personería para actuar en juicio en defensa de sus derechos está amparado por la garantía del debido proceso legal, consagrada en el art. 18 de la Constitución Nacional, sea que actúe como acusador o acusado, demandante o demandado”.

Conflicto entre el deber de colaboración y la garantía de no auto incriminación



COLISIÓN
PRINCIPIOS VS.
NORMAS DE PROCEDIMIENTO
(DEBER DE COLABORACIÓN)

EL INSPECTOR DEBE ACTUAR COMO COLECTOR DE DATOS Y NO COMO EVALUADOR DE CONDUCTAS

LAS PRUEBAS OBTENIDAS A TRAVÉS DE UNA INSPECCIÓN FISCAL, SIN HABER PUESTO EN CONOCIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE QUE EL SUMINISTRO DE ÉSTAS PODRÍAN INVOLUCRARLOS EN UNA CAUSA PENAL TRIBUTARIA, NO ES CORRECTO

AL INICIAR UNA INSPECCIÓN, EL FISCO DEBE PONER EN CONOCIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE QUE LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN SOLICITADA PODRÍA, EVENTUALMENTE, SER UTILIZADA EN SU CONTRA, EN UN PROCESO PENAL (AFECTACIÓN ART 18 CN)

NADIE PUEDE SER OBLIGADO A DECLARAR CONTRA SÍ MISMO

CONSTITUCIÓN NACIONAL - ART 18

CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS - ART 8.2 g

PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS ART - 14.3 g

V ENMIENDA CONSTITUCIÓN USA

(CN, 75,22)

El aporte de la documentación en la fiscalización

- La aportación o exhibición de documentos contables no puede considerarse como una colaboración equiparable a la “declaración” (CN, 18) ya que el contribuyente no formula una declaración en la que admite su culpabilidad
 - “FLORIDO” CNCP, SALA I, 2/10/2006
- La actividad investigadora del fisco puede conducir a la obtención de elementos probatorios, imponiéndose al contribuyente el deber de aportar datos para ayudar a la investigación
 - “LHERITIER, M.A” CNCP, SALA I DEL 7/7/2004
- El resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo no puede ser invocado cuando las manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos son requeridos en ejercicio de las atribuciones conferidas por la ley
 - CNCP, SALA “A”
- El fisco tiene amplios poderes para verificar al contribuyente en cualquier momento, el derecho constitucional a la no autoincriminación forzada no resulta aplicable cuando se trata del ejercicio de facultades de verificación y fiscalización, tendiente a la determinación impositiva de los contribuyentes

- “DI BIASE, LUIS” CFCP, SALA IV DEL 4/7/2014 Y “TABACO ARGENTINO SA” TFN, SALA “A” DEL 28/2/2019
- El aporte de datos o documentos no constituye una declaración contra sí mismo, sino que ello se configuraría cuando existiere una declaración del contribuyente donde admite su culpabilidad, circunstancia que no se da en la especie
- “DON NATURE SA” TFN, SALA “A” DEL 13/6/2007

La presentación de DDJJ rectificativas y la autoincriminación

- En relación con los dichos de la apelante que giran en torno a la violación al principio de la “no autoincriminación”, cabe aclarar que su vulneración se perfecciona cuando la declaración del imputado se ha producido en un contexto coactivo, es decir bajo amenaza de sanciones de cualquier tipo.
- La Corte Suprema de Argentina ha sostenido en diversos pronunciamientos que lo que se encuentra prohibido por la CN es coaccionar física o moralmente a un sujeto con el objeto de lograr expresiones que debieran provenir de su libre voluntad, pero no incluye los casos en que la evidencia es de índole material y fue prevista voluntariamente por el acusado.
- *“Grupo Vapa SA” TFN, Sala “A” del 4/2/2016*

Posición AFIP (Dictamen DAL 9/2003)

- La AFIP se encuentra facultada para efectuarle un requerimiento al contribuyente del epígrafe a los efectos de corroborar el debido cumplimiento de sus obligaciones tributarias, sin que esta facultad se vea afectada por la existencia de una causa penal.
- No obstante ello, cabe hacer la salvedad de que en el supuesto de que la AFIP estime que resultaría aconsejable incorporar la información petitionada como prueba en la causa penal, debería solicitarse al juez interviniente, a tal efecto, que ordene el registro domiciliario y/o el secuestro de la documentación que pueda servir como medios de prueba, de conformidad con lo establecido en los artículos 224 y 231 del Código Procesal Penal de la Nación, es decir, un requerimiento efectuado a un contribuyente no es la vía idónea para incorporar información que pueda servir como prueba en un expediente judicial.

Imposibilidad de utilizar la prueba obtenida en violación de las garantías constitucionales

Doctrina de la C.S.J.N.

Una prueba obtenida en violación de garantías constitucionales no puede ser usada en contra del titular de esa garantía

- “CHARLES HNOS” FALLOS 46: 36
- “MONTENEGRO” FALLOS 303: 1938
- “FIORENTINO” FALLOS 306: 1752
- “RAYFORD” FALLOS 308: 733
- “RUIZ” LL 1988 - B - 444

Otros antecedentes jurisprudenciales

Caso “Saunders” Trib. Europeo de derechos humanos del 17/12/1996

- Los datos y pruebas obtenidas coactivamente del administrado bajo amenaza de sanciones no pueden ser utilizados posteriormente en materia penal, tanto en sede judicial como administrativa, en los casos en que se admita el ejercicio de la jurisdicción penal por la administración

Casos “Funke” del 23/2/1993 y “Bendenoun” del 24/2/1994 del Tribunal de Estrasburgo

- Se reconoce que el art. 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (Derecho a un proceso equitativo) es aplicable también en materia tributaria.

Registro domiciliario y requisa personal

- El artículo 21 del R.P.T. establece:

- “Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en esta ley, el organismo recaudador podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y/o toda autorización que fuere necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.
- Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuara en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, juntamente con el organismo de seguridad competente.
- Los planteos judiciales que se hagan respecto de las medidas de urgencia o autorizaciones no suspenderán el curso de los procedimientos administrativos que pudieren corresponder a los efectos de la determinación de las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social”.
- El órgano fiscal puede solicitar allanamiento si los hechos así lo requieren.
- Es una norma que debe utilizarse con suma prudencia dado que la violación de la intimidad es la violación de uno de los más importantes derechos humanos, no solamente preservado por el art. 18, CN, sino por casi todos los tratados que forman parte de ella.

- Las normas que regulan el allanamiento se encuentran en el Código Procesal Penal de la Nación, allí hay un régimen especial que trata el tema, a partir de los arts. 224 y ss., y establece que la autorización judicial debe ser fundada, es decir se deben establecer las razones que justifican la violación de la intimidad.
- La ley desde su origen ha innovado al darle al organismo fiscal el carácter de auxiliar de la justicia.
- Existen dos momentos en los cuales el Fisco se puede allanar: a) el previsto en este artículo, antes de la denuncia, y b) el que se solicite luego de la denuncia, en la cual puede ser querellante.

Distintas formas

- Ley de procedimiento tributario
 - ART 35, inc. e)⁴¹
- Régimen penal tributario

⁴¹ Artículo 35 inc. e) de la ley 11.683: “Recabar por medio del Administrador Federal y demás funcionarios autorizados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, orden de allanamiento al juez nacional que corresponda, debiendo especificarse en la solicitud el lugar y oportunidad en que habrá de practicarse. Deberán ser despachadas por el juez, dentro de las veinticuatro (24) horas, habilitando días y horas, si fuera solicitado. En la ejecución de las mismas serán de aplicación los artículos 224, siguientes y concordantes del Código Procesal Penal de la Nación”.

- ART 21⁴²

Orden emanada del juez

- El art. 18 de la CN no requiere que la orden de allanamiento emane de juez
- Sin embargo, sólo el juez puede autorizar esa medida, sin perjuicio de los supuestos reconocidos a las fuerzas de seguridad que pueden obviar tal recaudo (“Fiorentino, diego” CSN del 27/11/1984)
- El juez debe analizar el pedido, disponiendo o no la procedencia de la orden, lo cual deberá ser fundado (“Daray, Carlos” CSN del 22/12/1994 y “Casal, Alfredo” CSN del 10/12/1998)
- No basta que la AFIP fundamente el pedido en la existencia de indicios suficientes sino que es indispensable la existencia de elementos concretos (“Yemal, Jorge” CSN del 17/3/1998)

⁴² Artículo 21 de la Ley 17.430 Título IX: Cuando hubiere motivos para presumir que en algún lugar existen elementos de juicio probablemente relacionados con la presunta comisión de alguno de los delitos previstos en esta ley, el organismo recaudador podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia y/o toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos. Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, juntamente con el organismo de seguridad competente. Los planteos judiciales que se hagan respecto de las medidas de urgencia o autorizaciones no suspenderán el curso de los procedimientos administrativos que pudieren corresponder a los efectos de la determinación de las obligaciones tributarias y de los recursos de la seguridad social.

Allanamiento domiciliario por la AFIP

- **Concepto**

- Medida excepcional (CN, 18)
- Originada en proceso penal
- Que solamente puede adoptar un juez
- Con el objetivo de ingresar a un domicilio
- Contra la voluntad expresa o presunta de quien podría oponerse
- Para secuestrar elementos de prueba
- Que en manos del imputado o de terceros, podrían desaparecer

- **Aspectos generales**

- Solamente el juez está autorizado a librarla (CPP, 224)
- La orden debe estar motivada, bajo nulidad de todo lo actuado. La motivación es la acreditación sumaria de la existencia del delito y que en el lugar se podrán encontrar elementos que lo prueben (“Fischetti, Miguel A. J.” CSN del 21-12-99)
- Sólo la policía no requiere orden de allanamiento cuando se den circunstancias excepcionales (CPP, 227)

- No debe haber vicios en el consentimiento (“Pujol” CCyC Fed Sala I del 28/4/95). El consentimiento no es válido si lo presta una persona distinta (p. Ej. Portero)
- Es nulo el allanamiento ilegal aunque se obtenga un resultado positivo (“Charles Hnos.” CSN del 5-9-81)
- Si el inmueble se encuentra cerrado y no se responde a los llamados, sólo se podrá violentar las cerraduras con autorización expresa judicial. Se dará intervención a un cerrajero, se deberá reponer la cerradura, dejar consigna policial y depositar las llaves en el juzgado.
- No puede ser objeto de allanamiento un domicilio que no esté debidamente identificado en la orden o que sea en un lugar distinto.
- Por la noche no se puede cumplir la orden de allanamiento en una residencia particular, salvo que el juez habilite días y horas inhábiles para su diligencia

Procedimiento del allanamiento

- Al inicio del procedimiento se debe exhibir la orden, proceder a su lectura y permitir al interesado verificar los requisitos pertinentes

- En los casos de allanamientos a profesionales, debe distinguirse entre el ejercido al profesional o al estudio, en busca de elementos de un cliente. En todos los casos debe restringirse su alcance y debe intervenir el veedor de la entidad profesional (LEY 23187 ART 7°, para abogados, para contadores impuesto por usos y costumbres)
- Notificarse de la orden, no implica consentimiento (CP 237, 238, 239 y 244)
- La presencia de dos testigos hábiles es requisito para la validez del allanamiento, salvo que concurra el juez asistido por su secretario. Nadie puede negarse a ser testigo, al ser una carga pública (CPP, 138)
- No es requisito para la validez de un allanamiento la presencia de un escribano, pues las actas labradas por funcionarios públicos en el operativo tienen el mismo valor probatorio que las actas notariales
- Puede intervenir un abogado en el procedimiento con el objeto de garantizar el cumplimiento de las formalidades. No se requiere que sea apoderado, ni que acompañe instrumento alguno, bastando la autorización verbal del contribuyente
- En el caso de otros profesionales, distintos al escribano y abogado, su participación quedará librada al criterio de los funcionarios intervinientes.

- El allanamiento debe ser igualmente realizado en caso de no coincidir el sujeto con el domicilio, puesto que el objeto del allanamiento es el domicilio y no el contribuyente
- El allanamiento debe realizarse en el domicilio indicado en la orden y en todo inmueble contiguo que tenga comunicación interna no pudiendo extenderse a otros domicilios de la misma empresa si no existe tal comunicación interna
- El contribuyente podrá hacer llamadas telefónicas durante el procedimiento, salvo que existan operativos simultáneos, en cuyo caso se trata de impedir advertir a los otros domicilios. A tales efectos, la orden debe contener expresamente la incomunicación
- No se pueden secuestrar elementos diferentes de los que figuran en la orden. En tal caso, se deberá dejar constancia de ello.
- No se puede exigir declaraciones a los allanados, para conseguir información relativa al lugar donde están indicadas las pruebas, debiendo recordarse que nadie está obligado a declarar contra sí mismo (CN, art.18). Las declaraciones espontáneas pueden ser utilizadas por los funcionarios intervinientes, de la misma manera que la confesión puede servir para incriminar
- Una vez cumplido el objeto de la orden de allanamiento, no puede continuar el operativo

- Si alguien intenta salir del lugar allanado con elementos en las ropas, no se puede requisar sin orden judicial, con excepción del supuesto contemplado en el art. 230 bis del CPPN (salvo que existan circunstancias que así lo permitan. Por ejemplo: ocultación de objetos), en cuyo caso debe comunicarse la medida inmediatamente al Juez
- Es contradictoria la jurisprudencia en el sentido si la falta de oposición por parte del allanado implica consentimiento de todos los actos realizados. A favor de la posición negativa, “Vega, Fabián” CSN del 26-10-93 y a favor de su validez, “Adriazola” CSN del 6-11-01

Finalización del procedimiento

- La forma del acta al finalizar el procedimiento no implica subsanar los vicios que pudiera tener, pese a la jurisprudencia contradictoria (en contra de subsanar “Rayford” CSN del 13-5-86, y a favor de la subsanación “Etchart” CNAPE, Sala B del 29-4-93)
- Una vez terminado el operativo, no se puede ingresar en el mismo domicilio, debiendo acordarse una nueva orden ante el juez competente.

- La declaración de nulidad del allanamiento implica la devolución inmediata de todas las pruebas secuestradas y la imposibilidad de usar las mismas en ninguna causa penal en contra del imputado, en virtud de la teoría del fruto del árbol venenoso (“Rayford” CSN del 13-5-86)

Cámara Federal de Córdoba – Sala A - Juzgado Federal de Villa María. ⁽⁴³⁾

- La causa se inicia el 20/7/2020 a raíz de una denuncia anónima ante la sede de la División Evaluación y Control Operativo de la Dirección Regional Aduanera Central por la presunta comercialización de equipos de telefonía celular y en infracción al código aduanero.

En base a ello los agentes aduaneros realizaron una búsqueda en las redes sociales, constatando que es administrador del usuario de Instagram “Apple VM”, en el que se ofrecía la comercialización de equipos celulares de origen extranjero.

Los funcionarios consiguieron el teléfono y luego los domicilios donde se comercializaba la mercadería. Así fingieron su identidad y arribaron al departamento, sacaron fotografías del lugar y de la mercadería, simulando interés en

⁴³ Autos: “Incidente N° 1 – Imputado: A, V. y otro s/ Incidente de Nulidad” - 19/8/2022.

la adquisición de un equipo celular. Fueron recibidos por el imputado que les habría enseñado la mercadería.

- La defensa de los imputados solicitó la nulidad de todos los actos realizados y solicitaron el sobreseimiento, todo ello por violación al derecho a la privacidad (arts. 19 y 75 inc. 22 C.N.), arts. 5 y siguientes de la ley 27.319, 35 inc. g de la ley 11.683, la garantía de prohibición de la autoincriminación (art. 18 C.N.).

El fundamento del pedido de nulidad se basó en la intervención de los agentes aduaneros sin orden judicial previa, sin haber sido designados como agentes reveladores, sin autorización para intervenir en los domicilios de los imputados, incumpliendo el procedimiento previsto en el art. 6 de la ley 27.319.

Se destacó que los funcionarios de AFIP/ADUANA son partes de un organismo de control y fiscalización pero no de uno de seguridad nacional, por ende, se encuentran excluidos de la aplicación de la ley 27.319.

Tampoco son agentes fiscalizadores por no darse los presupuestos del art. 35 inc. g de la ley 11.683.

- El Juez Federal no hizo lugar por considerar que no se vulneraron las garantías constitucionales pues el procedimiento de los funcionarios de Aduana se realizaron en

el marco de las facultades previstas por la normativa vigente contenida en el Código Aduanero.

Señaló que el art. 1081 del C.A. confiere a los funcionarios que tomaren parte de alguna irregularidad, la posibilidad de practicar todas las diligencias necesarias para investigar los hechos.

Adujo que al tener los investigadores una cuenta en Instagram para comercializar productos, tenían un perfil público y por eso no se violó la privacidad.

Tampoco existió una violación al principio de autoincriminación, pues los funcionarios no tuvieron intención de obtener una declaración con la finalidad de auto incriminarlos, como tampoco hubo coacción.

- La Sra. Jueza de Cámara Dra. Graciela Montesi consideró que si bien la Aduana tiene facultades de investigación, entre ellas en caso de sospecha pueden proceder a la identificación de personas y más cuando la ilicitud puede constituir un delito de contrabando o encubrimiento, pudiendo proceder a la detención con aviso al Juez competente (arts. 119 y 120 C.P.).

Estos son supuestos excepcionales que no se verificaron en el caso concreto.

Si bien había una sospecha no había mediado autorización legal ni razones de urgencia. Sólo los jueces mediante auto fundado pueden habilitar el ingreso (C.S.J.N. Casos “Fiorentino” y “Rayford”).

En la actividad de los funcionarios hay que diferenciar dos momentos: el primero correspondiente a las tareas de campo en los que el servicio aduanero buscó en la red social información, transmitiendo el resultado de la búsqueda a su superior para evaluar la continuidad de las acciones, y el segundo el momento en que los funcionarios ingresaron al domicilio. En este último se encuentra la violación a la esfera de la intimidad con lesión al debido proceso y a la garantía de prohibición de la autoincriminación.

El haber aparecido en una página web no significa que se constituyan en un sitio público o que con su publicidad se formalice una renuncia a los derechos protegidos por la ley, aún cuando allí se concreten operaciones comerciales y presuntamente ilícitas.

Los agentes aduaneros actuaron como agentes reveladores e investigaron sin requerir orden judicial que autorizara el ingreso, en incumplimiento al procedimiento previsto en el art. 6 de la ley 27.319.

Compartió con la defensa que tampoco procede considerar la figura del agente fiscal encubierto o agente simulador del art. 35 inc. g de la ley 11.683.

Se debió requerir autorización judicial para el ingreso a los domicilios y posterior secuestro.

Si bien el régimen aduanero habilita a practicar las diligencias necesarias para investigar los hechos, ello no significa un permiso para invadir áreas de intimidad, protegidas por el derecho constitucional.

Forzaron al imputado a exhibir la mercadería, logrando de ese modo introducir pruebas en su contra con la evidente consecuencia de su autoincriminación.

Por ello consideró que los planteos defensasistas deben prosperar, declarando la nulidad también de todos los actos que sean consecuencia en base al art. 172 del C.P.P.N., debiendo disponer el sobreseimiento (art. 336 inc. 2 C.P.P.N.).

- El señor Juez Dr. Eduardo Ávalos coincidió con lo expuesto.
- Por ello se resolvió: 1- Revocar la resolución y declarar la nulidad de la investigación preliminar del personal de DI RACE como así también de todos los actos que se deriven.

1.8. El derecho a contar con un abogado defensor

Esta garantía constituye una derivación del principio de la “inviolabilidad de la defensa en juicio” contenida en el art. 18 de la Constitución, ya que carece de una formulación autónoma en dicho texto.

Conforme lo expresa Alejandro D. Carrió⁴⁴, fue quizás en el caso “Rojas Molina”, donde la Corte enumeró con mayor precisión algunas reglas generales aplicables a esta garantía. Así, manifestó que: “...desde la primera intervención de todo acusado en un juicio el juez debe hacerle saber el derecho que tiene de nombrar un defensor; si la defensa por el mismo acusado obstara a la buena tramitación de la causa el juez debe nombrarle defensor letrado y si no lo hace se le nombra de oficio...; el Tribunal de Segunda Instancia debe nombrar defensor al procesado que no lo tuviere y el término para expresar agravios sólo corre desde la aceptación del defensor... Esa interpretación concuerda con la garantía del artículo 18 de la Constitución Nacional que, según la Corte ha dicho reiteradamente en materia criminal, consiste en la observancia de las formas sustanciales del juicio relativas a la acusación, defensa, prueba y sentencia...”⁴⁵.

Es decir que nuestro sistema acuerda a los jueces la facultad de imponer al acusado, aun en contra de su voluntad, la

⁴⁴ Cfr. Carrió, Alejandro D., Garantías constitucionales en el proceso penal, op. y loc. cit.

⁴⁵ Fallos: 189:34 CSN (1941).

asistencia de un abogado defensor cuando su autodefensa obste a la buena tramitación de la causa.

Sobre la afirmación de esta garantía cabe citar al Fallo “Fernández”⁴⁶, donde el Alto Tribunal expresó: “...la garantía de la defensa en juicio en materia penal no se reduce al otorgamiento de facultades para el ejercicio del poder de defensa, sino que se extiende... a la provisión por el Estado de los medios para que el juicio al que se refiere el art. 18 de la Constitución Nacional se desarrolle en paridad de condiciones respecto de quien ejerce la función pública y quien debe soportar la imputación, mediante efectiva intervención de la defensa”.

Para los casos en que existan divergencias entre cliente y abogado, Carrió -en el libro citado- señala que:

- En principio, la voluntad del procesado es la suprema, en el sentido de que prevalece por sobre la de su defensor. Este no puede apelar una sentencia que aquél ha decidido consentir.
- Los Tribunales deben arbitrar los medios para que la voluntad del procesado de recurrir una sentencia se cumpla. Si no lo hacen, los fallos condenatorios no pasan en autoridad de cosa juzgada.

⁴⁶ Fallos: 308:1386 CSN (1986), también publicado en La Ley, 1987-D, 477, con comentario de Francisco J. D' Albora.

- El Estado puede imponerle al procesado un abogado aun contra su voluntad. Además, debe asegurar que el procesado tenga abogado tanto en primera como en segunda instancia, supliendo negligencias de éste.
- Si al interesado se le ha brindado la oportunidad de defenderse, y la ha desaprovechado, no hay ilegítima restricción de la garantía de la defensa. Pero la negligencia del abogado no puede repercutir en la situación de su cliente.

En el siguiente fallo podremos analizar el tema tratado y opinar si se han respetado las garantías constitucionales, más allá de si se coincide o no con el resolutorio.

En el fallo “Héctor Ricardo Granatta⁴⁷ y otros s/ infracción ley 24.769”, la defensa de Héctor Ricardo Granatta apeló la denegatoria de excarcelación de su defendido. La calificación legal de los hechos lo fue en los términos de los arts. 2 de la Ley 23.771 y 1 y 2 a) y c) de la Ley 24.769.

Granatta fue declarado rebelde y se ordenó su captura, fundada entre otras cosas: “...en la circunstancia de que el nombrado dejó de comparecer al juzgado en las oportunidades señaladas en ocasión de dictarse a su respecto el auto de procesamiento...

⁴⁷ Incidente de excarcelación solicitada a favor de Héctor Ricardo Granatta, en causa n° 1946-99, caratulada "Granatta Héctor Ricardo y otros s/ inf. ley 24.769", juzgado nacional en lo penal económico n° 8, secretaria n° 16, Sala "B", N° 53.588, orden N° 19.406.

El tipo penal en trato, su gravedad y la expectativa de pena que él supone, permite presumir que el nombrado intentará eludir la acción de la justicia (art. 319 del CPPN)...”.

Se atribuyó a Granatta la participación en carácter de autor (art. 45 C.P.) en presuntos hechos de evasión tributaria agravada (arts. 2 de la Ley 23.771 y 1° y 2° incs. a) y c) de la ley 24.769), dictándose auto de procesamiento el cual fue confirmado por la Cámara Nacional en lo Penal Económico Sala “B”, imponiéndose prisión preventiva.

El recurrente basó su apelación entre otras cosas en el precedente “Macchieraldo”⁴⁸.

Pero dichos argumentos no fueron suficientes para la Sala “B”, quien consideró que si bien el principio rector es el derecho constitucional de “permanencia en libertad durante la sustanciación del proceso penal”, emanado de los artículos 14, 18 y 75 inc. 22, de la Constitución Nacional en concordancia con los arts. 7.5 y 8.2 de la Convención Americana de Derechos Humanos y 9.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y que “...la prisión preventiva de las personas que hayan de ser juzgadas no debe ser la regla general...”...no es menos cierto que “...también reviste ese origen... el instituto de la prisión preventiva, desde que el art.

⁴⁸ De la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal y "Palleros" del 9/12/03, de la Sala I de aquel mismo tribunal.

18 de la Carta Fundamental autoriza el arresto en virtud de orden escrita de autoridad competente...”.

La Sala trajo además en abono de sus aciertos casos anteriores donde consideró que: “...en atención a lo que se prescribe por el art. 26 del Código Penal, y por los artículos 316 segundo párrafo y 317 del CPPN (a “contrario sensu”), queda claro que en los casos como el que se examina, en los que el imputado se enfrenta a la eventualidad de ser condenado a una pena mínima privativa de la libertad de cuatro años (conforme artículo 867 del Código Aduanero), se advierte una presunción del legislador, que se encuentra ínsita en las disposiciones legales mencionadas, en cuanto a la sustracción a las órdenes del tribunal en que incurriría el imputado si recuperase su libertad, como consecuencia de la gravedad de la posible sanción que se imponga en la causa...”.

Por lo tanto entendió que la resolución apelada era ajustada a derecho y no resultaba necesario considerar la aplicación del art. 319 del CPPN, entendiendo que este artículo es un supuesto de excepción para los casos en los cuales la excarcelación o la exención de prisión podrían resultar viables y no a la inversa, como una regla para dejar sin sentido la disposición legal con arreglo a la cual no se permite la libertad personal durante el proceso, en los casos de los arts. 316 segundo párrafo, y 317 inc. 1º, del CPPN.

Según las constancias del fallo mencionado puede inferirse que no se han violado garantías constitucionales.

En efecto el imputado pudo interponer los recursos legales con que contaba hasta ese momento, y los mismos fueron correctamente sustanciados a pesar del resultado adverso; que por otra parte era presumible, ya que a Granatta se le imputó: 1) Un delito con pena muy severa. 2) Dejó de comparecer al juzgado en las oportunidades señaladas en ocasión de dictarse el auto de procesamiento. 3) La Sala ya tenía precedentes en donde no consideró la excarcelación ni la exención de prisión en casos similares. 4) El precedente “Palleros” tenía situaciones fácticas distintas de las existentes en el caso. En efecto, la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal, en aquella oportunidad había valorado que tres pedidos de extradición del imputado habían sido denegados con anterioridad y consideró que la concesión de la exención de prisión al peticionario facilitaría que aquél, retornando al territorio nacional, colaborase con el tribunal de instrucción a fin de avanzar en la investigación. 5) El perjuicio ocasionado al Fisco Nacional repercute y daña a la sociedad toda y en especial a los sectores más débiles.

Vale decir que no necesariamente cuando la resolución es adversa se violan garantías constitucionales, aunque en algunos casos puede suceder. Habrá que analizar en cada caso

si se pudieron interponer los remedios procesales previstos por el ordenamiento legal y si éstos fueron correctamente sustanciados.

Más allá de estas consideraciones, se consideró que podía el nombrado Granatta seguir articulando otros remedios, los que hasta ese momento se ignoraban.

A esta altura el lector podrá hacerse varias preguntas entre ellas si ¿son acertadas las penas privativas de libertad de tal magnitud para estos delitos?

La respuesta agota el presente trabajo sin dejar de considerar que la ley existe y que hay que aplicarla en la medida en que una conducta encaje en ella, mucho peor sería un estado de anomia.

Finalmente resultan oportunas las palabras del Dr. Julio J. Maier, al decir: “...la Ley Fundamental impide que se trate como si fuera culpable a la persona a quien se le atribuye el hecho punible, cualquiera que sea el grado de verosimilitud de la imputación, hasta tanto el Estado, por intermedio de los órganos judiciales establecidos para exteriorizar su voluntad en la materia, no pronuncie la sentencia penal firme que declare su culpabilidad... De allí que se afirme que el imputado es inocente durante la sustanciación del proceso o que los habitantes de la Nación gozan de un estado de inocencia

mientras no sean declarados culpables por sentencia firme, aun cuando respecto a ellos se haya abierto una causa penal y cualquiera que sea el proceso de esta causa”⁴⁹.

1.9 La garantía de la prohibición de la *reformatio in pejus*⁵⁰

Se llama así a la garantía que impide agravar la situación del procesado ante la falta de recurso acusatorio.

La Corte tiene numerosos precedentes sobre el tema. Por ejemplo: caso “Mario Sixto Gómez”⁵¹. El caso “Monzo”⁵² fue similar. En el caso “Basseler”⁵³ la Corte dictó algunas pautas relativas a este instituto. En el caso “Lombardía”⁵⁴ el juez de primera instancia unificó la sanción impuesta en una causa anterior. La Cámara revocó la unificación de la condena, empeorando su situación. La Corte lo revocó.

Luego hubo cambios en la doctrina de la C.S.J.N. Así la Corte tuvo idas y venidas.

⁴⁹ Cfr. Maier, Julio J, "Derecho Procesal Penal", T.1, "Fundamentos", Editores del Puerto, Buenos Aires, 1999, pág. 490.

⁵⁰ Lo tratado en este punto sigue la línea trazada en el libro "Garantías constitucionales en el Proceso Penal", Alejandro D. Carrió, Editorial Hammurabi, página 48 y siguientes.

⁵¹ Fallos: CSJN, 234-270 (1956).

⁵² Fallos: CSJN, 234-367 (1956).

⁵³ Fallos: CSJN, 248-125 (1960).

⁵⁴ Fallos: CSJN, 295-778 (1976).

Así -como ya se dijo-, en el Fallo “Tarifeño, Francisco s/ encubrimiento en concurso ideal con abuso de autoridad”⁵⁵, la Corte sostuvo que cuando un condenado no es acusado por la Fiscalía en un juicio oral, el Tribunal no puede condenar.

Por su parte, en el caso “Marcilese, Pedro Julio y otro s/ homicidio calificado”⁵⁶, la Corte cambia de criterio y considera que aún sin acusación fiscal, se puede condenar o agravar la pena.

Posteriormente en el caso “Mostaccio, Julio Gabriel s/ homicidio calificado”⁵⁷ la Corte retoma la doctrina sentada en “Tarifeño”.

Por lo tanto, vemos cambios de criterio, obviamente muy importantes teniendo en cuenta la garantía de que se trata.

Con relación a la aplicación de la Ley Penal Tributaria, la pregunta sería:

¿Qué pasaría si una condena dada en primera instancia es apelada sólo por la defensa y al llegar a Cámara, ésta en vez de reducir la pena que agravia a los imputados, la aumenta?

⁵⁵ C.S.J.N. 28/12/1989, Fallos: 325:2019 (1989), La Ley, 1995-B, 32 y siguientes.

⁵⁶ C.S.J.N. 15/08/2002, Fallos: 325:2005 (2002), La Ley, 2003-A, 773.

⁵⁷ C.S.J.N. 17/02/2004, Fallos: 327:120, DJ 2004-2, 22, La Ley, 2004-C, 29.

Sin duda el fallo “Olmos” -que analizaremos más adelante- tendrá plena aplicación y por lo tanto la pena no podrá ser aumentada por ausencia de recurso de apelación.

En lo concerniente a la Ley Procedimental, el tema podría tener otra situación. En efecto, frente a una resolución a través de la cual se aplica una multa por art. 46 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998), dictada por la AFIP, el Tribunal Fiscal de la Nación tiene las siguientes opciones:

- a) Confirmar la multa por art. 46.
- b) Revocar la sanción.
- c) Reencuadrar en el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998).
- d) Confirmar la multa en cuanto al encuadramiento del art. 46 pero reducir el porcentaje.

Finalmente, y para concluir consideramos oportuno el comentario del fallo “Olmos” y de los demás precedentes, para así tener presente que cualquier agravamiento en la situación del imputado dictado sin jurisdicción, implicará una flagrante violación a la garantía constitucional ya mencionada.

Sin duda un fallo importante referente a esta garantía fue: Olmos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación⁵⁸.

⁵⁸ Cfr. Manonellas, Graciela Nora. Revista Práctica Profesional 2006-24, p. 62.

I. Antecedentes

La Sala Penal de la Cámara de Apelaciones de la ciudad de Zapala, Provincia de Neuquén, había condenado a José Horacio Olmos a la pena de 2 años de prisión de ejecución condicional e inhabilitación especial por el término de 3 años de cumplimiento efectivo -como autor del delito de estafa en forma reiterada-; y a Guillermo Augusto de Guernica a la pena de 1 año de prisión de ejecución condicional e inhabilitación especial por el término de 2 años de cumplimiento efectivo -como coautor del delito de estafa-. La inhabilitación especial para ambos lo fue para ejercer la profesión de abogado, procurador o letrado en leyes.

La sentencia fue consentida por el fiscal de Cámara y recurrida por los defensores de los condenados mediante recurso de casación. Por ello, el Tribunal Superior de Justicia (la anuló por deficiencias en relación a la descripción del hecho y por violación del principio de congruencia respecto de uno de los condenados) y ordenó el dictado de un nuevo pronunciamiento.

El nuevo pronunciamiento dictado por la citada Cámara, condenó a Olmos a la pena de 3 años de prisión de ejecución condicional e inhabilitación especial por el término de 6 años de cumplimiento efectivo; y a De Guernica a la pena de 2 años

y 6 meses de prisión de ejecución condicional e inhabilitación especial por el término de 4 años de cumplimiento efectivo.

La sentencia también fue recurrida por la defensa, mediante recurso de casación que fue rechazado por el Tribunal Superior de Justicia. Frente a ello se interpuso recurso extraordinario federal, que fue concedido únicamente en cuanto a la alegada violación de la prohibición de la “*reformatio in pejus*”.

El recurso extraordinario fue declarado procedente, dejando sin efecto la sentencia apelada y ordenando dictar un nuevo pronunciamiento.

Entre otros argumentos dados por la Corte en el voto de la mayoría, se destacan dos:

- “...que, según doctrina establecida por esta Corte, la prohibición de la *reformatio in pejus* cuando no media recurso acusatorio tiene jerarquía constitucional...”.
- Asimismo, la Corte consideró ilógico permitir a los imputados la impugnación y al mismo tiempo exponerlos al riesgo de que su situación se vea empeorada, dado que de esa manera “se lo colocaría en la disyuntiva de correr ese riesgo o consentir una sentencia que considera injusta”.

A favor votaron los Dres.: Enrique Santiago Petracchi (según su voto), Carlos Fayt, Juan Carlos Maqueda, Eugenio Raúl Zaffaroni, Ricardo Luis Lorenzetti.

En disidencia votaron los Dres.: Elena I. Highton de Nolasco, Carmen M. Argibay, Carlos M. Pereyra González (conjuez), María Susana Najurieta (conjueza).

En cuanto al voto del Dr. Enrique Santiago Petracchi, merece destacarse entre otros argumentos aquel que establece que la Corte ha afirmado reiteradamente la prohibición que tiene el Tribunal de Alzada de modificar la resolución apelada en perjuicio del condenado, cuando la decisión no fue recurrida por el acusador, pues de esa manera se afectaría la garantía del debido proceso, lesionando el derecho de defensa del imputado.

Considera que esta garantía también alcanza al “juicio de reenvío”. Por ello en los casos en que el imputado provoca por medio de su recurso la nueva realización del juicio, la sentencia que de él resulta, tiene el límite de la “*reformatio in pejus*”.

El Dr. Petracchi no está de acuerdo en considerar que la declaración de nulidad de una sentencia la prive de todo efecto, de manera que el tribunal de primera instancia pueda recuperar la jurisdicción en forma completa y de esta manera perjudicar

los intereses del recurrente. Este riesgo dice, lesiona el derecho de defensa, pues coloca al imputado en una disyuntiva y así, va a preferir asumir las consecuencias injustas de una sentencia “coaccionado” por el temor de que ellas se agraven aún más.

Considera que cuando el acusador no ha recurrido la sentencia de condena, ella queda firme no sólo “a su respecto”, sino también respecto de los tribunales de alzada, que carecen de jurisdicción para modificarla. Esta imposibilidad tiene raíz constitucional y no puede ser eludida por la vía de la “declaración de nulidad”. Este obstáculo tampoco puede ser sorteado por el tribunal de reenvío, cuya jurisdicción también queda restringida por la cosa juzgada parcial.

El voto establece que el Tribunal de juicio nunca tiene una “jurisdicción ilimitada”, sino que por el contrario, el pronunciamiento de condena no puede exceder el marco de la acusación.

Finalmente establece que no se puede permitir -para corregir los defectos de la sentencia anterior y poder llegar a una condena válida-, someter nuevamente a juicio al imputado, ya que ello significaría concederle al Estado una “nueva oportunidad” que el principio de “*non bis in idem*” prohíbe.

Por ello, votó por la procedencia del recurso extraordinario y la nulidad de todo lo actuado.

Dentro del voto en disidencia merece destacarse el de los Dres. Argibay y Pereyra González.

Ellos consideran que el principio constitucional de la “*reformatio in pejus*” no es aplicable al presente caso en que ha existido el llamado “juicio de reenvío”. Al realizarse un nuevo juicio, ello implica restaurar la instancia contradictoria en la que ambas partes debaten sobre posiciones adversas.

Siguen diciendo que, si bien los imputados no resultaron favorecidos por el originario recurso que ellos mismos interpusieran, esto no es razón suficiente para afirmar que la garantía que impide la “*reformatio in pejus*” pueda extenderse al presente caso, como ocurrió en el precedente “Oscar Rafael Lanci y otros”⁵⁹.

En ese precedente se afirmó que “resultaría arbitrario concederle al (acusado) la facultad de impugnación y, al mismo tiempo, exponerlo al riesgo de que por el ejercicio de dicha facultad, y sin existir recurso de la parte acusadora, su situación procesal se vea empeorada, colocándolo en la disyuntiva de correr el citado riesgo o consentir una sentencia que considera injusta”.

⁵⁹Fallos: 307:2236.

Este precedente no resulta aplicable, dicen, entre otras razones, porque en el caso “Lanci” sólo se trató de la anulación de la sentencia y no del juicio como en el presente caso.

El voto en disidencia sigue diciendo que, si bien el derecho de defensa debe ser preservado, en el enjuiciamiento penal suelen existir situaciones en las que el imputado se coloca en diversas disyuntivas procesales que, dependiendo de la posición tomada, pueden conducirlo a un cierto riesgo. Así por ejemplo al ser citado a declarar, el imputado puede presentarse o no ante el juez que exige su comparendo y, en caso de aceptar dicho requerimiento, estará latente la posibilidad de ser sometido a prisión preventiva.

Finalmente consideran que esta circunstancia de disyuntiva y riesgo ocurrió en el presente caso, en donde la propia defensa propugnó la anulación del primer juicio y la realización de uno nuevo, denotando justamente una decisión de arriesgarse en una nueva chance antes de conformarse con la condena. No puede entonces ser sorpresivo para la defensa que, tras la pertinente acusación fiscal, hubieran recaído penas de mayor gravedad para los enjuiciados.

Por ello votaron porque se confirmara la sentencia recurrida.

1.10 La garantía del derecho constitucional a la no incriminación forzada en materia tributaria⁶⁰

En la causa “Legajo de Apelación por Infracción Ley 24.769⁶¹”, el organismo recaudador había formulado una denuncia contra J.L.F por la presunta configuración de los delitos de evasión agravada por el monto, respecto de los Impuestos a las Ganancias, Bienes Personales e I.V.A.

En el año 2012 J.L.F fue sometido a un proceso de fiscalización, en virtud del cual se detectó la falta de presentación de declaraciones juradas. A raíz de la presentación de su contador y de las inconsistencias encontradas, se procedió al ajuste en los impuestos mencionados dando origen a un procedimiento de determinación de oficio.

De la prueba producida se puso en evidencia que el imputado había realizado una acción de simulación planificando su propia insolvencia con el objetivo de frustrar los derechos crediticios del organismo recaudador.

Con todos los elementos que se lograron reunir, el juez procesó a J.L.F por los delitos previstos por los arts. 2º, inc. a) y 10º de la ley 24.769 en concurso real entre sí. Ante esa decisión, se

⁶⁰ Cfr. Manonellas, Graciela Nora. Revista Práctica Profesional 2006-29, 43.

⁶¹ "Legajo de Apelación por Infracción Ley 24.769". Juzg. Criminal y Correccional Federal N° 3, La Plata, Sala III, 17/06/2014.

alzó la defensa considerando que, en la sentencia se violó la garantía del *ne bis in idem* porque en otra causa anterior, su defendido había sido indagado por el mismo hecho que es objeto del procesamiento apelado y esto equivale a que no se ha respetado la igualdad de su defendido ante la ley.

Es así que el defensor calificó al procesamiento con prisión preventiva como arbitrario ya que, a su entender, las explicaciones que dio J.L.F en la declaración indagatoria eran suficientes para demostrar que hubo motivos puntuales que aconsejaban adquirir “en comisión” los inmuebles ubicados en la provincia de Mendoza. Además, no estaría demostrado el dolo en el actuar del agente porque el juez no acreditó las declaraciones engañosas o los ocultamientos maliciosos ni la intención de emplearlos, necesarios para los delitos que se atribuyen.

a) La arbitrariedad y la falta de dolo alegados por la defensa:

En la causa que se comenta habría quedado demostrado que el hecho de haber adquirido “en comisión” los inmuebles ubicados en la provincia de Mendoza no tienen la virtualidad desincriminante que pretendía la defensa.

Al respecto, los motivos que animaron a J.L.F para comprar “en comisión” los campos en la provincia de Mendoza, son irrelevantes a la hora de hacer frente a sus obligaciones

fiscales. Desde que suscribiera los respectivos boletos y la cesión de derechos y acciones hasta que los enajenara, fue la única persona con poder sobre esos bienes y el único obligado frente al fisco.

La ley 24.769, en su artículo 1º sancionaba a *”quien mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al Fisco nacional*⁶²”.

Precisamente la conducta que se le imputa a J.L.F es que omitió declarar esas adquisiciones y no puede imputársele a título de olvido o negligencia pues las actividades bajo las cuales se encuentra registrado en la AFIP y la experiencia declarada por él mismo, dejan sin efecto esa posibilidad.

b) El monto del embargo:

La defensa cuestionó el monto del embargo trabado sobre los bienes del imputado, argumentando no encontrar lógica para determinarlo.

Según el art. 518º del Código Procesal Penal de la Nación (C.P.P.N), el embargo es una medida cautelar accesoria al

⁶² Ley 24.769. Delitos tributarios. Delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social. Delitos. Fiscales Comunes. Disposiciones Generales Procedimientos Administrativo y Penal. Sancionada el 19 de Diciembre de 1996 y promulgada el 13 de Enero de 1997, con la reforma introducida por la Ley 26.735.

procesamiento y tiene por objeto garantizar el cumplimiento de la pena pecuniaria, la indemnización civil y las costas del proceso. Según el informe de la AFIP, la deuda ascendió a más de \$28.000.000. En este marco, consideró el juzgado que los \$10.000.000 fijados por la resolución recurrida no resultaron desproporcionados.

c) La prisión preventiva:

En la presente causa, la prisión preventiva decretada se adecuó al art. 312° del C.P.P.N, el cual dispone que *”El juez ordenará la prisión preventiva del imputado al dictar el auto de procesamiento, salvo que confirmare en su caso la libertad provisional que antes se le hubiere concedido cuando: Al delito o al concurso de delitos que se le atribuye corresponda pena privativa de la libertad y el juez estime, prima facie, que no procederá condena de ejecución condicional; aunque corresponda pena privativa de libertad que permita la condena de ejecución condicional, si no procede conceder la libertad provisoria, según lo dispuesto en el artículo 319°”*.

Según los arts. 26° y 55° del Código Penal, el concurso de delitos imputados prevé una escala penal con un mínimo de 3 años y 6 meses y un máximo de 15 años. Y fue bajo esas condiciones que el juez resolvió conforme al derecho, por ello, el agravio de la defensa fue rechazado por el juzgado.

A modo de conclusión, se procesó con prisión preventiva en orden a los delitos previstos por los arts. 2º, inc. a) y 10º de la ley 24.769 en concurso real entre sí.

1.11 La doble persecución penal y el principio *non bis in ídem*

El principio *non bis in ídem* posee jerarquía constitucional en los tratados internacionales que menciona el art. 75º, inc. 22 de la Constitución Nacional. En la Constitución española no se manifiesta expresamente en el art. 25.1 CE, aunque la jurisprudencia del Tribunal Constitucional lo considera integrante del principio de legalidad que consagra dicho artículo⁶³.

Por otra parte, se encuentra consagrado en el art. 8º, inc. 4 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH) y en el art. 14º, inc. 7 del Pacto de Derechos Civiles y Políticos (PDCyP) y con naturaleza legal en el art. 1º del C.P.P.N.

Anteriormente a la reforma constitucional del año 1994, la Corte de la Nación estableció el rango constitucional de este principio, es decir, la prohibición de la doble persecución penal fundamentándolo mediante el art. 33º de la Constitución Nacional que dice: "*Las declaraciones, derechos y garantías*

⁶³ Cfr. Berdugo Gómez de la Torre y otros, "Curso de Derecho penal...", op. cit. p. 137 y sig.

que enumera la Constitución, no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno”.

Así, el art. 8º, inc. 4 de la CADH establece que: *”El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos”*. Por su parte, el art. 14º, inc. 7 del PDCyP, *”(...) Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país”*.

Según el art. 1º del C.P.P.N: *”(...) Nadie podrá ser...perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho”*. El Código derogado (Ley 2372 [1889]), en su art. 7º, también contaba con una disposición semejante.

A nivel internacional, hay textos constitucionales posteriores que establecen, en términos similares, la prohibición. Estos son: el art. 103º, inc. 3 de la Ley Fundamental alemana del año 1949 y el art. 29º, inc. 5 de la Constitución portuguesa del año 1976.

Además, dicho principio reconoce una fuente inmediata en la Quinta Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos de América.

Según la interpretación que le da la Corte Interamericana de Derechos Humanos a este principio,” (...) *busca proteger los derechos de los individuos que han sido procesados por determinados hechos para que no vuelvan a ser enjuiciados por los mismos hechos*”⁶⁴. Y fue la Corte Suprema de Justicia de la Nación la que lo admitió en su mayor extensión. En otras palabras: “(...) *El derecho constitucional que se refiere a la prohibición de la doble persecución penal sólo es susceptible de tutela inmediata porque la garantía no veda únicamente la aplicación de una nueva sanción por un hecho anteriormente penado, sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido por el mismo hecho, porque el solo desarrollo del proceso desvirtuaría el derecho invocado, dado que el gravamen que es materia de agravio no se disiparía ni aún con el dictado de una ulterior sentencia absolutoria*”⁶⁵. También resolvió que: “(...) *La prohibición de la doble persecución penal no veda únicamente la aplicación de una nueva sanción por un hecho anteriormente penado, sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quién ya lo ha sufrido por el mismo hecho*”⁶⁶.

⁶⁴ Fallo "Loayza Tamayo", sentencia del 17 de septiembre de 1997, párrafo 66.

⁶⁵ Fallos, 308:84 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

⁶⁶ Fallos, 314:377 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Del mismo modo, la Cámara Federal de Casación Penal, en relación con el criterio anterior, le atribuyó el mismo alcance: *"(...) El principio non bis in idem impide la realización de cualquier acto en el proceso que implique imputarle a una persona hechos que ya fueron objeto de una investigación judicial y que culminaron con el dictado de una condena, una absolucón o un sobreseimiento definitivo; como así también una múltiple persecución simultánea por un único suceso. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, además de reconocerle rango constitucional al principio en análisis, afirma que el mismo no veda únicamente la aplicación de una nueva sanción por un hecho anteriormente penado, sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra, mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido por el mismo hecho, agravio no redimible ni aún con el dictado de una ulterior sentencia absolutoria⁶⁷".*

Por último, en los años cuarenta, fue Núñez quien manifestó que: *"(...) la regla del non bis in idem significa la inadmisibilidad de una doble persecución judicial por el mismo hecho⁶⁸".*

a) Presupuestos de existencia de la prohibición:

⁶⁷ "A. A. M. y otros s/recurso de casación". CFCP, Sala III, Causa N° 4343.

⁶⁸ Núñez, Ricardo C., La garantía del "non bis ídem" en el Código de Procedimiento Penal de Córdoba. Rev. de Derecho Procesal, Bs. As., Año 1946, Primera Parte, página 316.

Ahora bien, una vez determinados los alcances normativos y jurisprudenciales de la prohibición del *ne bis in idem*, hay que establecer en qué momento se conforma el riesgo en que una persona es juzgada más de una vez por el mismo hecho.

Es la doctrina la que determina una serie de requisitos indispensables para que se establezca la violación del principio, ellos son: identidad de hecho, identidad de la pretensión y, por último, identidad en la persona.

- La identidad de hecho:

Como existen diversos conflictos entre la identidad de hecho y la identidad de la pretensión, el Tribunal Supremo de los Estados Unidos elaboró un test mediante el cual se establece si uno de los tipos penales imputados requiere prueba de un hecho adicional y el otro no. En efecto, en el fallo “Blockburger c/ United States”, la Corte dijo: “(...) *donde el mismo acto o hecho constituye una violación de dos cláusulas legales diferentes, la prueba que ha de aplicarse para determinar si hay dos delitos o solo uno es determinar si cada cláusula requiere la prueba de un hecho adicional que la otra no requiere*”. Y fue el Tribunal el que tiempo después, ratificó lo dicho anteriormente⁶⁹.

⁶⁹ Cfr. Corwin, Edward S., La Constitución de los Estados Unidos y su interpretación actual. Trad. A. Leal, Bs. As., Año 1987, página 479 y notas 18 y 19.

Sin embargo, en el ámbito de nuestro ordenamiento jurídico, la identidad de hecho está definida según la doctrina de Maier, que dice que: “(...) *la imputación es idéntica cuando tiene por objeto el mismo comportamiento atribuido a la misma persona...*”⁷⁰. No obstante, surge el siguiente interrogante: ¿debe prescindirse totalmente de la significación jurídica del comportamiento y juzgarse sólo el suceso histórico? A modo de respuesta, el citado autor piensa que “ (...) *el examen debe vincularse con las reglas del derecho penal, para establecer si se trata de un mismo hecho...*” con la salvedad de que “(...) *bajo el pretexto de una valoración jurídica distinta no es posible promover una nueva persecución penal con motivo de la misma imputación concreta, ni aún con variaciones fácticas...*”⁷¹.

Los precedentes judiciales se inclinan por la respuesta afirmativa al interrogante planteado, ya que, por un lado la Corte Nacional sostuvo que “ (...) *La garantía contra el doble proceso penal protege a los individuos contra la doble persecución por un mismo hecho sin importar los diversos encuadramientos que se pueden efectuar respecto de aquél*”⁷².

⁷⁰ Cfr. Maier, Julio, Inadmisibilidad de la persecución penal múltiple, en Doctrina Penal, Año 9, N° 35, página 426.

⁷¹ Cfr. Maier, Julio, Inadmisibilidad de la persecución penal múltiple, en Doctrina Penal, Año 9, N° 35, página 426.

⁷² Fallos 311:67; 319:43, considerando 5° de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Por el otro, la Cámara Federal de Casación Penal se adhirió a esta forma de verificar la existencia de la identidad de hecho:” (...) *La identidad del objeto material del proceso debe ser una identidad real y no jurídica, la confrontación debe hacerse entre dos supuestos de hecho mirados en su materialidad y no en su significación jurídica. En consecuencia, aquel debe referirse al “hecho principal”, éste no se transforma en virtud de modalidades suyas ulteriormente ocurridas o conocidas, siempre que la idea básica del hecho primitivo quede intacta*⁷³”.

Por su parte, la Cámara de Casación Penal dijo: ”(...) *Lo que interesa a efectos de determinar la identidad de objeto como requisito del principio non bis in idem, no son los títulos delictivos en los cuales se puede subsumir el hecho imputado, sino que se trate del mismo suceso, sin importar la adecuación típica que se le adjudique. La materialidad imputada puede o no ser un delito en su concepto dogmático o encuadrar en una figura penal determinada; esto es indiferente para resolver sobre su identidad o falta de identidad con el objeto de comparación. Es que lo que la ley argentina pretende es proteger a cualquier imputado del riesgo de una nueva persecución penal, simultánea o sucesiva, por la misma realidad histórica atribuida, toda vez*

⁷³ Caso "Pernicone, Víctor Salvador s/recurso de casación", CFCP, Sala III, causa nro. 1489/ 1998.

*que la garantía -en este caso la del non bis in idem- sólo juega en favor y no en disfavor de quien sufre el poder penal del Estado*⁷⁴”. Es así que el sustrato de la garantía es fáctico y tiene carácter objetivo⁷⁵.

- La identidad de pretensión:

La identidad de pretensión refiere a la jurisdicción y competencia del tribunal para examinar la conducta presuntamente ilícita y compararla con todos y cada uno de los tipos penales contenidos en el ordenamiento jurídico represivo, con la finalidad de constatar su adecuación o no a uno de ellos⁷⁶.

Si los juzgadores tuvieron esa posibilidad de examen, sin atender al acierto o error en el encuadramiento de la conducta reputada como delictiva, habrá identidad de pretensión. Al contrario:” *Si en un anterior proceso el tribunal no agotó el examen de la pretensión punitiva por carecer de jurisdicción o competencia material, a la luz de todo el derecho penal, es posible una segunda persecución por aquél que las tenga y*

⁷⁴ Caso "Rugonyi, Gustavo s/recurso de casación", CFCP, Sala II, Causa N° 3412/2001, Voto del juez DAVID.

⁷⁵ Caso "Ricci, José Francisco s/recurso de casación", CFCP, Sala III, Causa N° 3281/2001.

⁷⁶ "Legajo de apelación por infracción ley 24.769", Juzgado en lo Criminal y Correccional Federal N° 3 de La Plata, Sala III, Causa N° 7862/2013.

pueda confrontar el hecho con el derecho que el primer juez no pudo aplicar⁷⁷”.

En pocas palabras, se debe recordar a Núñez, cuando señala que es la particular pretensión punitiva la que se hace valer mediante la persecución penal. Con ello, quiere decir que bastaría con invocar un nuevo título delictivo para que resultase legitimada la duplicidad del proceso⁷⁸”.

- La identidad en la persona:

La identidad en la persona o identidad subjetiva se refiere a la persona a quien se le imputa la comisión del hecho ilícito, por lo tanto, sólo ampara a quien fue procesado por un hecho y que vuelve a ser procesado en otro procedimiento, que tiene por objeto la imputación del mismo hecho.

Por lo mencionado anteriormente, no se admite procesar nuevamente a una persona por la comisión de un mismo hecho ilícito, del cual ya fue procesado.

Aplicación del principio non bis in idem al caso en análisis:

Acerca de este punto, el Tribunal no advirtió violación alguna a la garantía de la doble persecución penal.

⁷⁷ Caso "Nieto Alvarez, José y otros s/recurso de casación", CFPP, Sala IV, Causa N° 3625/2003.

⁷⁸ Cfr. Núñez, Ricardo C., La garantía del "non bis in idem", en el Código de Procedimiento Penal de Córdoba. Rev. de Derecho Procesal, Bs. As., Año 1946, Primera Parte, página 323.

Es decir en Mayo de 2014, en la causa N° 3017/13 se procesó a J.L.F por ser autor prima facie responsable del delito de lavado de activos de origen delictivo, llevado a cabo con habitualidad, en concurso real entre sí, conductas que encontraron su encuadramiento típico en el artículo 278º, inc. 1, apartados a) y b), del Código Penal⁷⁹, y que son reprochadas por el mismo Código.

Por su parte en la causa que se comenta se tuvo al imputado como prima facie autor de la evasión agravada de distintos impuestos y de haber incurrido en insolvencia fiscal fraudulenta, en concurso real entre sí las cuales fueron subsumidas en los tipos penales de los arts. 2º, inc. a) y 10º de la ley 24.769.

Con respecto al delito de evasión, la conducta del imputado fue ocultar los ingresos gravados presuntamente derivados de su actividad, al haber adquirido inmuebles en la provincia de Mendoza, ya que no presentó las declaraciones juradas correspondientes y en cuanto a la insolvencia fiscal fraudulenta, el juez consideró que ese delito lo habría cometido por la enajenación de dichos bienes.

Al respecto de las conductas cometidas por J.L.F, los jueces consideraron que son conductas separadas y la voluntad de

⁷⁹ Copia certificada de fs. 871/971 de la causa por encubrimiento, Causa N° 3017/2013, Juzgado Nacional Criminal y Correccional Nro. 7.

cometer una u otra constituye momentos distintos, determinaciones distintas, maniobras distintas, dolos distintos y, además, vulneran bienes jurídicamente tutelados distintos. Es por ello que el Tribunal estimó que no había identidad de hecho entre ambas instrucciones.

En el caso del encubrimiento, se trató de una conducta positiva que produjo un cambio en el mundo físico, ya que se usó el dinero que provino de un delito. Y en el caso de la presente causa, J.L.F no cumplió con su obligación de presentar las declaraciones juradas anuales ya que el Estado Nacional ignoraba que tenía un concepto pendiente a ingresar en los impuestos referidos.

Por lo tanto, no se advirtió violación a la garantía de la doble persecución penal.

c) Finalmente consideramos:

- El principio *non bis in idem* posee jerarquía constitucional en virtud de los Tratados Internacionales que menciona el art. 75, inc. 22 de la C.N.
- En el ámbito internacional y a modo ejemplificativo dicho principio se encuentra consagrado en el art. 103, inc. 3 de la Ley Fundamental Alemana del año 1949 y en el art. 29, inc. 5 de la Constitución Portuguesa de 1976.

- Asimismo, dicho principio reconoce una fuente inmediata en la Quinta Enmienda a la Constitución de los Estados Unidos de América.
- En cuanto a su fundamento la Corte Suprema de Justicia de la Nación, además de reconocerle rango constitucional al principio en análisis afirma que: *“... el mismo no veda únicamente la aplicación de una nueva sanción por un hecho anteriormente penado, sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra, mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido por el mismo hecho, agravio no redimible ni aún con el dictado de una ulterior sentencia absolutoria”*.
- En cuanto a los requisitos para que exista violación de dicho principio, los mismos son: identidad de hecho, identidad de la pretensión y, por último, identidad en la persona.
- En el caso en análisis, los jueces consideraron que los juzgamientos a que fue sometido el imputado se basaron en conductas separadas, momentos distintos, determinaciones distintas, maniobras distintas, dolos distintos y además se vulneraron bienes jurídicamente tutelados distintos; por lo tanto, no hubo violación a la garantía de la doble persecución penal.

Sabido es que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, de allí que la garantía constitucional que protege a los individuos contra la autoincriminación tiene plena vigencia.

Por ello debemos compatibilizar las facultades de verificación y fiscalización de la AFIP (arts. 33, 35 y 36 de la Ley 11.683) con esta garantía.

Así como el contribuyente tiene la obligación de determinar el impuesto a tributar, el organismo tiene el deber de controlar que esa determinación haya sido la correcta. En base a ello el organismo recaudador dispone de una serie de facultades de verificación y fiscalización.

No puede objetarse el deber de colaboración del contribuyente frente a esas facultades de verificación y fiscalización. Lo que sí aparece reñido con el derecho a no inculparse es la obligación de aportar datos bajo amenaza de sanciones (ejemplo: utilización de pruebas aportadas por el contribuyente bajo amenaza, en el proceso penal).

No se puede forzar el aporte de datos o documentos del contribuyente mediante la amenaza de una sanción.

La autoridad fiscal no puede formular pedidos de “explicaciones” a los contribuyentes tendientes a obtener la confesión del imputado, y mucho menos lo podrá hacer cuando existe una causa penal contra ese contribuyente.

Ahora bien, los deberes de colaboración exigidos para determinar y cuantificar la carga tributaria, no pueden

incumplirse con fundamento en el derecho a no declarar contra sí mismo.

d) Antecedentes jurisprudenciales sobre esta garantía:

- d.1) Causa “Explosis S.A.”⁸⁰. La D.G.I. denuncia en el año 2005 a la firma Explosis S.A. por considerar que había mediado ocultamiento mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas, por IVA y por Ganancias.

La Fiscal pidió la indagatoria basándose exclusivamente en prueba obtenida en sede administrativa. El Juez lo consideró prematuro y solo citó al Presidente de la firma a prestar declaración espontánea (art. 73 CPPN). Como no concurrió en dos oportunidades se lo citó a indagatoria, oportunidad en que el Presidente de la firma negó haber realizado ocultamiento.

El Juez consideró que la negativa del contribuyente a aportar a la autoridad fiscal los libros IVA Compras y Ventas como de los respectivos estados contables, no puede configurar por sí solo indicio o presunción de cargo respecto del imputado.

⁸⁰ Juzgado Penal Tributario N° 7, Secretaría N° 14 del 17/08/05.

Las presunciones o ficciones de la Ley 11.683 no pueden tener carácter vinculante para el juez penal, en tanto no se trate de verdaderas presunciones a las que se refiere el proceso penal.

En base a ello el Juez consideró que debía sobreseerse (arts. 334, 336 inc. 2° y cdtes. del CPPN) por la sencilla razón que la AFIP-DGI apoyó sus denuncias en exclusivas estimaciones unilaterales y presunciones fiscales, obtenidas sobre base presuntiva y no cierta.

No es elemento incriminador la simple negativa del imputado de acceder a los requerimientos de la Administración.

En ese fallo se cita a Pereira Torres⁸¹ quien, señala que la interdicción de autoincriminación forzada para el imputado comprende las declaraciones juradas originales como así también las rectificativas; asimismo el deber legal de confesar la verdad de un hecho ilícito debe ser observado como un mecanismo de coacción psicológico.

⁸¹ Cfr. Pereira Torres, Jorge, "El Derecho Constitucional a no autoincriminarse penalmente mediante declaraciones juradas rectificativas u originales presentadas a instancias de la inspección actuante", publicado en IMP, 2004-19, 38, La Ley, 15/11/04.

Es absoluta la prohibición de formular pedidos de “explicaciones” por parte de la autoridad fiscal tendientes a obtener la confesión del imputado.

En el caso Saunders citado en el mismo trabajo de Pereyra Torres, se remite a la manifiesta invalidez en sede penal de la prueba administrativa coactiva, ya que el carácter y rol de parte imputada se adquiere ante la autoridad encargada de la prevención o fiscalización aun con antelación a la fecha de promoción de la denuncia por presunta evasión fiscal.

En el caso “Bendenoum c/ Francia” -ya citado-, también citado en ese artículo, por sentencia del 24/02/94 que versaba sobre cuestiones de índole tributaria se reconoció el derecho a no declarar contra sí mismo y que ese derecho juega no sólo en presencia de un procedimiento penal, sino también cuando se está frente a un procedimiento administrativo sancionador. Más adelante veremos que éste no fue el criterio de la Corte en la jurisprudencia “Servicios Integrales de Mantenimiento S.A.”.

No cabe ninguna duda en punto a que el deber de colaboración para con la Administración Tributaria forma parte del deber de contribuir y que -desde el punto de vista estrictamente fiscal- esa obligación no

puede ser objetada. Lo que sí en principio aparece reñido con el derecho a no autoinculparse es la obligación a aportar datos bajo amenaza de sanciones, como sucede -por ejemplo- en el caso del artículo 39 de la Ley 11.683, cuando lo acercado por el contribuyente o responsable es posteriormente utilizado como pruebas de cargo en un proceso penal.

En el caso J.B c/ Suiza del 30/5/01 (citado por Pereira Torres), el Tribunal Europeo dijo que el derecho a guardar silencio y el derecho a no contribuir a su propia incriminación, son normas internacionales generalmente reconocidas, y en particular el derecho a no autoincriminarse presupone que las autoridades deben fundamentar sus argumentos sin recurrir a elementos de prueba obtenidos por coacción o presiones.

Así se dijo que constituye una flagrante violación a la garantía constitucional de inmunidad de autoincriminación la presentación de declaraciones juradas originales o rectificativas efectuada “a instancia de la inspección actuante” en el ejercicio de su potestad de Policía Fiscal Federal conforme artículo 49, segundo párrafo de la Ley 11.683 que según redacción de la Ley 25.795 decía: “*Si un contribuyente*

rectificare voluntariamente sus declaraciones juradas antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en las infracciones del artículo 46 ni en las del agregado a su continuación, las multas de estos últimos artículos y la del artículo 45 se reducirán a un tercio (1/3) de su mínimo legal... En los mismos términos, dicha reducción será aplicable si el contribuyente presenta declaraciones juradas rectificativas a instancia de la inspección actuante y abona íntegramente el saldo declarado dentro de los cinco (5) días de formalizada dicha presentación. Cuando la pretensión fiscal fuere aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, la multa de los artículos 45 y 46, excepto reincidencia en la comisión de la infracción prevista por este último, se reducirá a dos tercios (2/3) de su mínimo legal”.

Luego, la Ley 26.044 modificó dicho párrafo que se encuentra redactado de la siguiente manera: “Si un contribuyente *rectificare* sus declaraciones juradas antes de correrse las vistas del artículo 17 y no fuere reincidente en las infracciones del artículo 46 ni en la del artículo agregado a su continuación, las multas de estos últimos artículos y la del artículo 45 se reducirán

a un tercio (1/3) de su mínimo legal....Cuando la pretensión fiscal fuese aceptada una vez corrida la vista pero antes de operarse el vencimiento del primer plazo de quince (15) días acordado para contestarla, la multa de los artículos 45, 46 y de corresponder, la del artículo agregado a su continuación, excepto reincidencia en la comisión de las infracciones previstas en los dos últimos artículos, se reducirá a dos tercios (2/3) de su mínimo legal...”).

Pereira Torres dice en el trabajo citado que la Administración Tributaria, en ejercicio de las amplias facultades discrecionales que le confiere la ley vigente, puede y debe promover persecución penal del delito fiscal. Si así lo hace la sociedad entera le estará agradecida. Lo que no puede ni debe hacer es traspasar el límite legal y constitucional de sus prerrogativas de fiscalización ni “bajar el pulgar” -son palabras de la Corte- a los sujetos sometidos a su potestad a quienes conmina a autoincriminarse en los casos en que se abriga la convicción de estar frente a un delito fiscal presuntamente cometido por el sujeto conminado.

- d.2) Causa “Servicios Integrales de Mantenimiento S.A. – Delta Bravo S.A.”⁸². En esta causa se trataba de dos

⁸² Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1, del 11/05/2005.

nulidades interpuestas por la defensa de la firma⁸³ por considerar que se violó la garantía constitucional que protege a los individuos contra la autoincriminación⁸⁴, toda vez que el denunciado delito de evasión al IVA y a los aportes de Seguridad Social, violaba aquella garantía. Asimismo, considera que se violaron los principios constitucionales del debido proceso y la defensa en juicio. Todo ello por cuanto la pretensión fiscal de la AFIP contenida en el informe final de fiscalización resulta violatoria de la garantía constitucional que protege a los individuos contra la autoincriminación⁸⁵. Tales pretensiones hechas valer en sede penal están basadas en la actividad desarrollada por los representantes del Fisco en violación a la garantía contra la autoincriminación.

La maniobra fue elaborada por la firma SIM S.A. quienes habrían creado a la contribuyente Delta Bravo SA como una empresa de “hombres de paja”, con la intención de aparentar una tercerización de servicios, transfiriendo personal por medio de un Convenio de Transferencia de Contrato de Trabajo y Aceptación, a la firma Delta Bravo tratando de reducir de esta forma

⁸³ Art. 167 incs. 2° y 3° del CPPN.

⁸⁴ Art. 167 inc. 3° del CPPN.

⁸⁵ Art. 167 inc. 3° del CPPN.

el Impuesto de aportes a la Seguridad Social. También la firma creada utilizaría facturas apócrifas beneficiando a SIM SA. En base a esta maniobra el juez consideró necesario contar con el secuestro de toda la documentación de los períodos desde junio 2000 hasta el día del allanamiento.

En cuanto a la segunda nulidad, el incidentista consideró que el juez actuó de oficio, toda vez que se ordenó la apertura de un proceso por evasión de un impuesto y períodos no denunciados por la AFIP, ni incluidos en los hechos en que sustentó el período fiscal.

El Fiscal al contestar la vista solicitó se rechace la presentación efectuada por la defensa.

El Juez López Biscayart contestó con relación a la primera nulidad que si bien el contribuyente tiene la obligación de autodeterminar el impuesto a tributar, de acuerdo a Héctor Villegas⁸⁶, el organismo tiene el deber de “controlar la corrección con que los obligados cumplieron con los deberes formales que el procedimiento de determinación hizo necesarios”. Así el organismo recaudador dispone de una serie de

⁸⁶ Cfr. Villegas, Héctor, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", pág. 354, Ed. Depalma, 5ta. edición.

facultades de verificación y fiscalización, potestades éstas que constituyen prerrogativas necesarias en virtud de los artículos 33, 35 y 36 de la Ley 11.683.

La Corte Suprema ha dicho en reiteradas oportunidades que: “...el art. 18 CN no prohíbe la revisión de documentos de las empresas sujetas a fiscalización administrativa, cuando un precepto legal otorgue en forma categórica tales facultades...”⁸⁷.

El juez consideró que la AFIP actuó de conformidad con la Ley 11.683, ejerciendo actividades que le son propias, toda vez que los requerimientos cursados al contribuyente antes de instada la acción penal por parte del Ministerio Público Fiscal tuvo como finalidad la cuantificación de la deuda tributaria.

La Corte Suprema dijo (en sentido contrapuesto a los autos “Bendenoum c/ Francia” citados por Jorge Pereira Torres) que la garantía del art. 18 CN en el sentido que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo, sólo rige en materia penal.

De las actuaciones administrativas de la causa, surge que hasta el momento en que la AFIP solicitó la medida de urgencia del art. 21 de la LPT, no se había

⁸⁷ 171:348.

instado la intervención del órgano jurisdiccional competente, por ello los requerimientos realizados no pueden considerarse violatorios de esa garantía ya que esto sólo será una vez instada la acción penal.

La mera iniciación de una fiscalización, no puede considerarse como una medida que implique la imputación de un ilícito fiscal, ya que no existe elemento alguno que permita inferir *ab initio* que se pensara en evasión.

La Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, ya ha dicho que “en cuanto al resguardo de no verse obligado a declarar contra sí mismo, no puede ser invocado cuando se trata de manifestaciones o exhibiciones de libros o documentos que son requeridos en ejercicio de atribuciones conferidas por la ley”⁸⁸. En cuanto a la segunda nulidad introducida, el juez manifestó que el Ministerio Público Fiscal es un organismo independiente. Dicha autonomía otorgada por la reforma constitucional de 1994 y plasmada en el art. 120 de la Constitución Nacional establece que no estará subordinado a lo que denuncia la AFIP y limitarse a investigar los períodos que ella

⁸⁸ (Reg. N° 546 del 06/07/2004 "Incidente de nulidad promovido por el Sr. Defensor Oficial Hernán de Llano en causa: "Torres, María Laura s/ Inf. Ley 24.769").

denuncia; por ello es que instó la acción por la posible comisión de ilícitos comprendidos o no en la presentación efectuada por la AFIP.

En base a las consideraciones expuestas, el Juez rechazó los dos planteos de nulidad interpuestos oportunamente por la defensa.

- d.3) Causa “Huergo, Eliseo Domingo s/ Evasión Tributaria Simple”⁸⁹. En este caso la Cámara (Sala B) confirmó la resolución de primera instancia que no hizo lugar al planteo de nulidad interpuesto por la defensa.

La nulidad se basó en considerar que se habían violado derechos constitucionales, pues se había forzado a los imputados a suministrar a la AFIP elementos autoincriminadores que habían servido de base a la posterior denuncia.

El Tribunal consideró que el postulado en cuanto a las nulidades es la conservación de los actos. La interpretación de ella es restrictiva en base al art. 2° del CPPN y sólo procede su declaración cuando la violación de las formalidades resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que la invoca.

⁸⁹ Juzgado Penal Tributario N° 3, Sala "B" del 31/05/2006.

El Tribunal manifestó que: "...por el art. 35 de la Ley 11.683 se prevén facultades para verificar en cualquier momento, por intermedio de funcionarios y empleados de la AFIP-DGI, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. Asimismo se prevé expresamente la posibilidad de exigir de los responsables o terceros la presentación de todos los comprobantes y justificativos que se relacionen con algún hecho imponible previsto legalmente e inspeccionar los libros, anotaciones, papeles y documentos de responsables o terceros, que puedan registrar o comprobar las negociaciones y operaciones que se juzguen vinculadas a los datos que contengan o deban contener las declaraciones juradas, en otras facultades..."⁹⁰.

Siguió diciendo que ya con anterioridad ese Tribunal se expidió en el sentido que los resultados de las tareas administrativas llevadas a cabo por la AFIP-DGI "...podría resultar utilizado, posteriormente, para efectuar una denuncia penal..."⁹¹.

⁹⁰ Conforme Reg. N° 501/04, Sala "B" de ese Tribunal.

⁹¹ Conforme Reg. N° 501/04, Sala "B" de ese Tribunal.

Además, “si se tienen en cuenta las atribuciones que por Ley 11.683 se confieren a la AFIP, debe concluirse que la intervención de funcionarios en la verificación e inspección se produjo en el marco de esas facultades... y que producto de aquellas tareas se patentizó la sospecha sobre la posible comisión de un hecho ilícito tributario. Por lo tanto, no se advierte alguna violación a las garantías constitucionales invocadas”⁹².

Los argumentos de defensa basados en que como previo a brindar información, el organismo debe decir si la prueba que se brinde será usada en una posterior denuncia penal, no tienen sustento en base a las facultades de verificación y fiscalización acordadas por Ley 11.683.

Por el contrario, se lesionará la garantía contra la autoincriminación, en los supuestos en que el órgano fiscal formule pedidos de explicaciones tendientes a obtener la confesión del contribuyente. De allí que no será elemento incriminador la simple negativa del imputado a acceder a los requerimientos de la AFIP.

⁹² Conforme Reg. N° 501/04, Sala "B" de ese Tribunal.

- d.4) El Fallo “Rossi, Maximiliano Alberto”. Con fecha 23/12/2010 el Tribunal Oral en lo Criminal N° 10⁹³ resolvió condenar a Maximiliano A. Rossi a la pena de dos años y cuatro meses de prisión y costas, por considerarlo coautor del delito de robo simple (arts. 45 y 164 C. Penal) y, declararlo reincidente (art. 50 C. Penal).

El defensor público oficial interpuso recurso de casación cuestionando la constitucionalidad del art. 401 C.P.P.N., en cuanto habilita a la imposición por parte del tribunal de una pena mayor a la solicitada por el Ministerio Público Fiscal en su alegato.

Sostuvo que ello contraría la división de poderes, atento a la autonomía e independencia del titular de la acción pública dispuesta en el art. 120 de la Constitución Nacional. Agrega que lo mismo surge del art. 5 y 65 C.P.P.N. y de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente “Tarifeño” del año 1989.

Ello se basa en que al ser el Fiscal el titular de la acción y de la pretensión que representa los intereses de la sociedad, es quien tiene a su cargo formular la

⁹³ Caso "Rossi Maximiliano Alberto s/Recurso de casación" 11/04/2012 Cámara de Casación Penal, Sala II.

acusación y la facultad de reclamar la imposición de la pena. Tal potestad impide al tribunal imponer una pena más grave que la solicitada por el fiscal en juicio, por lo tanto, es nula de nulidad absoluta.

- Arribados los autos a Casación, la Dra. Figueroa consideró que la solicitud del fiscal sobre el monto de la pena no es vinculante para el tribunal en su faz decisoria, en cuanto la determinación de la misma al caso concreto se encuentra dentro del marco propio del ámbito de la jurisdicción que por disposición constitucional está reservado a los jueces. Lo contrario implica desapoderar al juez penal de funciones que le son propias, colocarlo en un rol mediador, no pudiendo incluso fallar ante solicitudes de penas arbitrarias que podría solicitar el Ministerio Público Fiscal o las querellas, se lo desapoderaría de la jurisdicción, de poder decir e interpretar el derecho conforme al sistema jurídico vigente.

La Corte Suprema ha resuelto en “Marcilese” del año 2002 en cuanto a la solicitud concreta del fiscal, que en modo alguno vincula la decisión del juez, la cual sólo encuentra su límite en la ley penal aplicable. El principio acusatorio supone entonces como regla de garantía que el juzgador sólo queda ligado a la

acusación en el sentido de su imposibilidad de condenar a persona distinta de la acusada y por hechos distintos de los imputados.

El juzgador conserva el poder de decisión sobre la procedencia de la acusación contenida en el requerimiento fiscal de elevación a juicio, debe entenderse como un acto propio de su jurisdicción.

No encuentra por tanto agravio alguno en cuanto Maximiliano Rossi ha sido condenado a una pena superior a la solicitada por el fiscal pero que se encuentra dentro de la escala del delito sometido a fallo.

Cabe entonces rechazar la pretensión del recurrente en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 401 del C.P.P.N. atento a no vulnerar garantías constitucionales.

- Por su parte el Dr. Slokar consideró aplicable los criterios de la causa “Saavedra, Juan Carlos y otro sobre recurso de casación” (9/2/2012), concluyendo que los jueces no pueden fallar en exceso de la pretensión del fiscal porque ésta impone un límite a su jurisdicción para determinar la pena (arts. 116, 120 y 18 de la C.N.).

Se observa que ha habido una infracción a la ley y a la Constitución en la sentencia en cuanto se impuso una pena superior a la pretendida por el acusador.

Opina que debe hacerse lugar al recurso de casación de la defensa pública oficial, anular la sentencia impugnada y reenviar la causa para que se dicte nuevo pronunciamiento conforme la doctrina postulada.

- Finalmente la Dra. Ledesma en virtud de los fundamentos que sostuvo en la causa “Luján, Marcos A. s/recurso de casación” (3/5/2004) adhirió a la propuesta del Dr. Slokar.

Por lo tanto, por mayoría se resolvió hacer lugar al recurso de casación deducido por la defensa pública oficial, sin costas, anular la sentencia en lo atinente a la graduación de la pena y remitir las actuaciones a la Secretaría General de esta Cámara para que se desinsacule un nuevo tribunal el cual dicte otro pronunciamiento con arreglo a lo expuesto.

e) Aspectos relevantes⁹⁴.

Si el tribunal, al individualizar la pena, excediera el monto solicitado por el fiscal (cuyo pedido de sanción es un

⁹⁴ Cfr. www.diariojudicial.com. "Un tribunal no puede fijar una pena superior a la que solicitó el Fiscal" de fecha 19 de Junio de 2012.

elemento esencial para que exista verdadera acusación), ejercería una jurisdicción que no le fue habilitada por la acción penal, fallaría ultrapetita violando la garantía del debido proceso porque no hubo acusación, que constituye un requisito indispensable para lograr la condena y tornaría arbitraria la sentencia. Recordemos que el requerimiento punitivo viabiliza el ejercicio pleno de la jurisdicción del tribunal de mérito. Lo contrario implicaría desnaturalizar el sentido contradictorio del juicio, afectando los rasgos marcadamente acusatorios del proceso y otorgando al tribunal facultades inquisitivas para resolver más allá de las peticiones acusatorias. Asimismo, se alteraría la estricta delimitación del objeto procesal.

De manera que la correlación que debe mediar entre la imputación y el fallo, se centra en el acontecimiento histórico imputado, del cual la sentencia no puede apartarse porque, justamente, debe decidir sobre él, por lo que la necesidad de calificar jurídicamente el hecho imputado cumple el papel de orientar la actividad de defensa⁹⁵.

En este esquema, entonces, resulta esencial no sólo la separación entre el juez y el acusador, sino también asegurar que el conflicto entre acusación y defensa se realice en

⁹⁵ Caso "Arguello", sobre imposición de pena y monto superior a la solicitada por el Fiscal: Maier, Julio B. J., "Derecho procesal Penal", t. 1, Fundamentos, Editores del Puerto, p. 569.

igualdad de condiciones. Igualdad que implica otorgarle al imputado la posibilidad de ser oído sobre todos los aspectos de la acusación formulados en su contra, y que pudieran llegar a incidir en su perjuicio.

Considerar a la determinación de la pena como una decisión sujeta exclusivamente a la discrecionalidad de los jueces, pudiendo su límite final quedar librado únicamente al criterio del tribunal, no sólo atenta contra la imparcialidad que debe imperar en todo tribunal judicial al momento de resolver el caso que ha sido sometido a su jurisdicción, sino que también implica introducir al momento de dictarse la sentencia de mérito una modificación sorpresiva en un aspecto sumamente relevante que integra la totalidad de la acusación, y ello una vez que ha finalizado la oportunidad para que la defensa pueda rebatir y argumentar al respecto.

Se produce una infracción a la ley y a la Constitución en la sentencia si se impone una pena superior a la pretendida por el acusador.

Se produce la inconstitucionalidad de la norma procesal si se autoriza al juez a imponer una sanción superior a la requerida por el Fiscal, pues se considera que este precepto atenta contra la función y autonomía de los representantes del Ministerio Público. El juez es un mero árbitro del proceso y

aplicar una pena superior implica la pérdida de su imparcialidad.

Para otros, que fallan en disidencia con lo expresado, el a quo es el tribunal pertinente para mensurar la pena, dado que es quien ha llevado a cabo el juicio oral correspondiente, y que, por cuestiones de inmediación, único límite impuesto a la Cámara para revisar anteriores pronunciamientos-, es el encargado de dictar la pena aplicable. No se viola el principio contradictorio, si el tribunal difiere con la valoración del titular de la acción pública, sobre las circunstancias fácticas que influyeron como atenuantes y agravantes en la determinación de la pena en el caso concreto.

1.12. La garantía de la posible afectación al principio de congruencia⁹⁶

Para que no exista afectación al Principio de Congruencia debe existir identidad entre el hecho imputado en la indagatoria, el incluido en el auto de procesamiento, el que fuera materia de acusación y el que la sentencia tuvo por recreado.

⁹⁶ Cfr. Manonellas, Graciela Nora. Revista Práctica Profesional 2015-231, 1.

En la causa F.Á.⁹⁷, se condenó como coautor material y penalmente responsable del delito de confabulación, el cual se encuentra en el artículo 29 bis de la Ley 23.737, a la pena de cuatro años de prisión, de efectivo cumplimiento, más el pago de una multa y con más la accesoria de inhabilitación absoluta por el tiempo de la condena y costas.

También, C.E.H.F., fue condenado por ser autor material y penalmente responsable del delito de tenencia de estupefacientes con fines de comercialización, artículo 5, inciso c), Ley 23.737, en concurso real con el delito de confabulación, en calidad de coautor a la pena de cuatro años y seis meses de prisión, de efectivo cumplimiento, más el pago de una multa con más la accesoria de inhabilitación absoluta por el tiempo de la condena y costas.

Por otro lado, N.D.L., fue condenada en calidad de partícipe secundaria del delito de tenencia de estupefacientes con fines de comercialización (artículo 5, inciso c). Ley 23.737 y 46 del C.P.), a la pena de dos años de prisión, de ejecución en suspenso, pago de una multa; debiendo cumplir obligatoriamente la imputada, las reglas de conducta previstas por el artículo 27 bis del Código Penal, es decir, fijar domicilio, someterse al cuidado de un Patronato y no cometer

⁹⁷ Caso "Á., F y otros s/ recurso de casación" N° 690/2013", de la Cámara Federal de Casación Penal, Sala IV.

nuevos delitos, bajo apercibimiento de serle revocada la condicionalidad de la pena, con costas.

También se condenó a J.N.C., como autor material y penalmente responsable del delito de transporte de estupefacientes con fines de comercialización (artículo 5, inciso c) Ley 23.737), a la pena de cuatro años de prisión, de efectivo cumplimiento, a pagar una multa, con más la accesoria de inhabilitación absoluta por el tiempo de la condena y costas.

Contra esa decisión, el Señor Defensor Particular en representación de F.Á. y el Defensor Público Oficial ad hoc, en representación de C.E.H.F., N.D.L y J.N.C, interpusieron recurso de casación concedidos.

El apelante, además calificó como errónea la aplicación de los artículos 40 y 41 del Código Penal al momento de establecerse el quantum de la pena impuesta alegando que la misma resultó excesiva, infundada y arbitraria.

También criticó la actuación del Juez Federal quien habría autorizado la intervención telefónica de manera prematura y sin fundamentación suficiente, señalando que al autorizarse la intervención no solo se dio permiso para la intromisión en las llamadas entrantes y salientes de los abonados sino también los mensajes de texto lo que, a su entender resulta violatorio del

artículo 18 de la Constitución Nacional y Tratados Internacionales como el Pacto de San José de Costa Rica ya que se interfiere en la vida privada de las personas, ignorando el juez el deber de prudencia que lo debió guiar como director de la legalidad del proceso.

A continuación, se desarrolla un análisis del presente caso y los votos de los Señores Jueces, Juan Carlos Gemignani y Gustavo M. Hornos.

a) Violación a distintos principios constitucionales:

El apelante critica que como fue alterada la base fáctica, el Fiscal acusó a Á.F. (el primero de los nombrados) de ser el coautor del delito de confabulación cuando, en realidad, había sido requerido a juicio por el delito de haber conformado, en calidad de jefe y organizador, una asociación destinada al tráfico ilícito de sustancias estupefacientes. Al haber habido un cambio en la calificación legal, se privó al mismo de su derecho de defensa en juicio, debido proceso legal y al principio de congruencia.

Fue así que el apelante solicitó se declare la nulidad del fallo por vulneración de la garantía de defensa en juicio, en violación de los artículos 18 y 75, inciso 22 de la Constitución Nacional.

b) Errónea aplicación de la ley sustantiva:

Por otro lado, el recurrente argumentó que no correspondía condena a F.Á. ya que no se encontraba acreditado en autos que la conducta reprochada encuadrara en el tipo penal por el que fue condenado. Por ello se consideró erróneo aplicar el artículo 29 bis de la Ley N° 23.737 ya que la prueba acompañada en el expediente no fue suficiente para tener por acreditada la confabulación. Recordó que luego de una larga investigación, no se pudo determinar cuál fue el plan, cuál fueron las funciones de los supuestos confabuladores o quiénes fueron los integrantes de esa “asociación. Por todo lo precedentemente nombrado, el apelante solicitó la absolución de F.Á.

Respecto del acusado C.E.H.F. (el segundo de los nombrados), el apelante recordó que se lo condenó por tenencia de estupefacientes con fines de comercialización en concurso real con confabulación en vez de tenencia de estupefacientes simple o para uso personal, por lo que consideró errónea la subsunción jurídica por la que se lo condenó.

Argumentó que el a quo eligió la figura más gravosa para calificar el hecho sin haberse demostrado la finalidad de comercio de la sustancia por lo que correspondía aplicar una figura residual por aplicación del artículo 3 del C.P.P.N.

Respecto de la condena a N.D.L. (la tercera de los nombrados), el recurrente adoptó la misma tesitura respecto de la calificación legal del hecho ilícito atribuido a ésta, es decir, fue condenada como partícipe secundaria del delito de tenencia de estupefacientes con fines de comercialización, desechándose la hipótesis de absolución por aplicación del Principio in dubio pro reo, que se encuentra en el artículo 3 del C.P.P.N.

Lo mismo pasó con el imputado J.N.C. (el cuarto de los nombrados), que fue condenado como autor del delito de transporte de estupefacientes, desechándose la hipótesis de tenencia de estupefacientes para consumo personal o tenencia simple de estupefacientes. Además, remarcó que la conducta que se le atribuyó a J.N.C quedó en grado de conato porque a fin de tipificar la conducta como transporte de estupefacientes era necesario demostrar la finalidad comercial en la traslación de la droga y esto no se llevó a cabo y como consecuencia, debió aplicarse el tipo residual de tenencia simple de estupefacientes pues no se puede equiparar el transporte de la cosa con el simple desplazamiento de ésta.

Por último, señaló que la conducta podría haberse subsumido en la tenencia de drogas para consumo propio, ya que de las constancias de la causa se desprende que el total de la droga que se le secuestró al imputado era para su propio consumo.

c) Voto de los señores jueces

A. Voto del Sr. Juez Dr. Juan Carlos Gemignani:

- El Dr. Gemignani respondió acerca de los agravios que se relacionan con los supuestos vicios de actos procesales sancionados con nulidad, para luego verificar si en el caso existió una violación al Principio de Congruencia, si hubo arbitrariedad en la valoración de la prueba por parte del a quo, si se aplicó erróneamente la ley sustantiva al calificar las conductas por las que resultaron condenados los imputados, como así también, si fueron correctamente aplicados los artículos 40 y 41 del C.P. al mensurarse la pena recaída en autos además trató las distintas nulidades.

Surgió de las constancias de autos que de conformidad a lo prescripto por el artículo 236 del C.P.P.N., siendo de utilidad para la averiguación de los hechos investigados en la causa conocer el contenido de las comunicaciones telefónicas se dispuso la intervención de las mismas así como la captación, decodificación y remisión de la totalidad de los mensajes de texto a fin de establecer el modo de operar que utilizarían en sus actividades en contravención a la Ley 23.737, sus vínculos con posibles proveedores, distribuidores o consumidores de sustancias estupefacientes, como así también establecer su

procedencia y los lugares en donde las mismas podrían ocultarse.

Respecto de la violación al artículo 18 de la C.N., el Dr. Gemignani dijo que no es absoluta ya que el instructor autorizó fundadamente la interceptación de las llamadas telefónicas y mensajes de texto aludidos.

Por último, si bien al momento de emitir la orden fundada de autorización de intervenciones telefónicas el Señor Juez diferenció las llamadas de los mensajes de texto, el Dr. Gemignani argumentó que: *"soy de la opinión que esa diferencia no es tal y menos aún resulta posible equiparar los mensajes de texto a la correspondencia epistolar pues comparto la afirmación que establece que "...comunicaciones telefónicas comprenden no solo a las efectuadas por dicho medio, sino a todas aquellas conversaciones privadas entre dos personas a través de cualesquiera de las modernas formas de interconexión, y dentro de estas modernas formas se encuentran por supuesto los mensajes de texto que se envían y reciben desde un teléfono celular"* (⁹⁸).

⁹⁸ Cfr. Francisco J. D'Albora; Código Procesal Penal de la Nación. Anotado. Comentado. Concordado; 8º ed. corregida, ampliada y actualizada por Nicolás F. D'Albora; Ed. Abeledo Perrot, Bs. As. 2009, pág. 422 y su cita.

Por lo tanto, confirmó el rechazo al pedido de nulidad de la intervención telefónica realizada por el recurrente.

A su vez, no prosperó el descargo relativo a las deficiencias en el procedimiento realizado sobre los allanamientos ya que intervinieron en éste sólo dos testigos civiles alegándose que se habría roto la cadena de custodia de los elementos secuestrados ya que el apelante argumentaba que al haber sólo dos testigos para allanar dos departamentos distintos, eventualmente, en alguno de los departamentos no había testigos.

De lo expuesto entonces, habiéndose llevado a cabo el allanamiento cuestionado de la manera prescripta por la ley, siendo el mismo autorizado legalmente por el juez instructor, realizado en presencia de testigos civiles hábiles y labrándose el acta correspondiente de acuerdo a las prescripciones legales que rigen la materia, sin que la defensa en ningún momento haya redargüido de falsedad las mismas o impugnado las declaraciones de los testigos, corresponde rechazar la solicitud de nulidad del procedimiento policial analizado.

- Respecto a la violación del Principio de Congruencia, el Dr. Gemignani estableció que la violación a dicho Principio se configura ante la falta de identidad fáctica

entre el hecho por el que resultara condenado el encausado y el enunciado en la acusación.

Dicho Principio no se verá transgredido siempre y cuando exista identidad entre el hecho imputado en la indagatoria, el incluido en el auto de procesamiento, el que fuera materia de acusación y el que la sentencia tuvo por recreado.

Por ello consideró que el Fiscal General se encontraba habilitado a mutar la calificación legal de los hechos investigados sin que esto significara una violación a dicho principio.

Al igual que con los otros imputados, los intentos de la defensa para poder cambiar la calificación de la carátula no tuvieron el resultado deseado ya que las circunstancias de tiempo, lugar y modo en que se desarrollaron los hechos, sumados a la gran cantidad de estupefacientes que llevaba en la mochila el imputado J.N.C., su acondicionamiento, la actitud que tomó de huir cuando vio la presencia policial en el domicilio y el descarte de la mochila en la vía pública, son más que suficientes para descartar los planteos que hizo la defensa en orden a que el estupefaciente en poder del condenado lo era para un consumo propio.

Fue por ello, que la calificación que se le dio a J.N.C. (condenado por realizar el transporte de los estupefacientes de un lado a otro, no cumpliendo con su cometido) fue la correcta ya que se acreditó el traslado de 1293 gramos de marihuana compactada.

Como consecuencia de todo lo precedentemente expuesto, el Dr. Gemignani rechazó los recursos de casación interpuestos por la defensa.

Voto del Sr. Juez Dr. Gustavo M. Hornos:

En primer lugar, el Dr. Hornos señaló que los recursos de casación interpuestos son formalmente admisibles toda vez que la sentencia recurrida es de aquellas consideradas definitivas, artículo 457 del C.P.P.N., las partes recurrentes se encuentren legitimadas para impugnarla, artículos 458, 459 y 460 del C.P.P.N., sus planteos encuadran dentro de los motivos previstos por el artículo 456, inciso 1) y 2) del C.P.P.N., y se han cumplido los requisitos de temporaneidad y de fundamentación requeridos por el artículo 463 del citado Código Procesal.

En primer término, suscribió el rechazo del pedido de nulidad de la intervención telefónica realizado por el imputado y de la solicitud planteada de extender la declaración de nulidad al allanamiento practicado sobre el

domicilio del imputado C.E.H.F. pretendida por la defensa oficial.

En segundo lugar, también coincidió en que en el caso no ha existido violación al Principio de Congruencia por el mero cambio de calificación efectuada por el Fiscal General en su alegato final pues ello no se tradujo en una mutación de la plataforma fáctica de la causa, es decir, no solo no se ha acreditado la afectación al principio de congruencia sino que tampoco se ha demostrado que haya habido afectación a un interés, toda vez que la nulidad no se declara en el solo interés de la ley, sino que debe haber habido un perjuicio concreto y actual, supuesto que no se verifica en la especie.

El Principio de Congruencia que en algunos casos podría verse afectado al haber un cambio de calificación legal no lo será si se verifica una correlación entre los términos en que quedó sustanciada la acusación y el contenido de la sentencia.

Por el contrario, sí se verá afectado si se comprueba falta de identidad fáctica entre el hecho por el que resultará condenado el encausado y el enunciado en la acusación.

Al autorizarse la intervención de las llamadas telefónicas también se puede dar permiso para la intromisión en las llamadas entrantes y salientes de los mensajes de texto.

Para algunos ello conllevará la autorización en la interceptación de correspondencia en clara violación al art. 18 de la Constitución Nacional y Tratados Internacionales como el Pacto de San José de Costa Rica. No obstante, esto no se dará si se comprueba que dicha autorización fue fundada.

No se pueden equiparar los mensajes de texto con la correspondencia epistolar, ello toda vez que las comunicaciones telefónicas comprenden no solo a las efectuadas por dicho medio sino a todas las conversaciones privadas entre dos personas a través de cualquiera de las modernas formas de interconexión, dentro de las cuales se encuentran los mensajes de texto.

1.13 La garantía que establece la nulidad de la declaración del imputado mediante juramento⁹⁹

En el fallo que se analizará (en el cual no nos detendremos en el hecho, sí en la declaración prestada) se otorgó un diverso

⁹⁹ Cfr. Manonellas, Graciela Nora. Revista Práctica Profesional 2014-219, 33.

análisis en cuanto a la calidad de imputado y sus derechos en el proceso penal y el carácter y la validez de declaraciones testimoniales recibidas violando la prohibición de autoincriminación.

En dicho fallo¹⁰⁰, le habían decretado al imputado la prisión preventiva. Su abogado defensor apeló a la Cámara Criminal y Correccional solicitando la nulidad de su declaración testimonial, la declaración indagatoria y el decisorio por el cual se dispone su encarcelamiento preventivo.

Según lo expuesto por la prevención policial, uno de los coimputados portaba calzado de características similares a las que portaba el sujeto que aparecía en la filmación del banco y durante la declaración, éste se auto-incrimina, reconociendo haber ingresado a la casa del otro coimputado, así como, también haber efectuado extracciones de tarjeta de crédito correspondientes a otro titular.

La referida Cámara dispuso la nulidad del acta de declaración testimonial recibida al primero de los coimputados, a quien se lo había convocado a prestar declaración testimonial, a pesar de haber surgido de la correspondiente investigación varios

¹⁰⁰ C.N.A.C y C. Sala VII, 04/10/2013. Caso "B.S y Otro s/ Procesamiento y nulidad. (Comentado por STORNINI, Natalia S. La Ley 30/05/2014).

elementos que lo sindicaban como un posible partícipe del hecho anteriormente detallado.

a) Los derechos del imputado:

Es imputado¹⁰¹ aquella persona a la que presuntivamente se carga la responsabilidad por el hecho delictivo que se investiga en el proceso, cualquiera sea el grado de participación, es decir a título de autor, coautor, cómplice o instigador.

Si existe sospecha de su responsabilidad será llamado a prestar declaración conforme el art. 294 del CPPN¹⁰², pudiendo luego ser procesado de acuerdo al art. 306 del CPPN¹⁰³. Así, bajo la forma genérica de “imputado” pasará a ser “procesado”.

Luego cuando se arriman nuevos elementos de juicio, y a su respecto se produce el “requerimiento de elevación a juicio” (art. 347 CPPN¹⁰⁴) y éste es aceptado, surge el “acusado”.

¹⁰¹ Cfr. Manonellas, Graciela Nora, "El Imputado en el Proceso Penal Tributario", Revista Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social N° 86, Ed. La Ley, Enero 2009.

¹⁰² Art. 294 CPPN: "Cuando hubiere motivo bastante para sospechar que una persona ha participado en la comisión de un delito, el juez procederá a interrogarla; si estuviere detenida, inmediatamente, o a más tardar en el término de veinticuatro (24) horas desde su detención. Este término podrá prorrogarse por otro tanto cuando el magistrado no hubiere podido recibir la declaración, o cuando lo pidiere el imputado para designar defensor".

¹⁰³ Art. 306 CPPN: "En el término de diez (10) días, a contar de la indagatoria, el juez ordenará el procesamiento del imputado siempre que hubiere elementos de convicción suficientes para estimar que existe un hecho delictuoso y que aquél es culpable como partícipe de éste".

¹⁰⁴ Art. 347 CPPN: "La parte querellante y el agente fiscal manifestarán al expedirse: 1°) Si la instrucción está completa o, en caso contrario, qué diligencias considere necesarias. 2°) Cuando la estimaren completa, si corresponde sobreseer o elevar la causa a juicio. El requerimiento de elevación a juicio deberá contener,

Esta situación concluye cuando el proceso llega a la sentencia. Terminada tal circunstancia podrá ser condenado o absuelto. Si ha sido “condenado” se abrirá la etapa de ejecución (art. 490, 515 del CPPN¹⁰⁵).

En la declaración deberá proporcionar todos sus datos, es lo que se denomina “las generales del imputado”.

Si esto fracasa ya sea porque este se niegue a proporcionarla o lo haga falsamente (art. 74 CPPN¹⁰⁶) se recurrirá al sistema dactilapilar, siendo las señas particulares, u otros medios que se juzguen oportunos, incluido el del reconocimiento por testigos, tal como lo regulan los artículos 270 a 274 del CPPN¹⁰⁷.

bajo pena de nulidad, los datos personales del imputado; una relación clara, precisa y circunstanciada de los hechos, su calificación legal y una exposición sucinta de los motivos en que se funda”.

¹⁰⁵ Art. 490 CPPN: “Las resoluciones judiciales serán ejecutadas por el tribunal que las dictó o por el juez de ejecución, según el caso, el que tendrá competencia para resolver todas las cuestiones o incidentes que se susciten durante la ejecución y harán las comunicaciones dispuestas por la ley”. Art. 515 CPPN: “Una vez que el órgano judicial competente comunicó la resolución que somete al imputado a prueba al tribunal de ejecución, éste inmediatamente dispondrá el control de las instrucciones e imposiciones establecidas y comunicará a aquél cualquier inobservancia de las mismas. En caso de incumplimiento o inobservancia de las condiciones, imposiciones o instrucciones, el tribunal de ejecución otorgará posibilidad de audiencia al imputado, y resolverá, acerca de la revocatoria o subsistencia del beneficio. En el primer caso, practicará los registros y notificaciones correspondientes y colocará al imputado a disposición del órgano judicial competente”.

¹⁰⁶ Art. 74 CPPN: “La identificación se practicará por las generales del imputado, sus impresiones digitales y señas particulares, por medio de la oficina técnica respectiva, y cuando no sea posible porque el imputado se niegue a dar sus generales o las dé falsamente, se procederá a su identificación por testigos, en la forma prescrita para los reconocimientos por los artículos 270 y siguientes, y por los otros medios que se juzguen oportunos”.

¹⁰⁷ Art. 270 CPPN: “El juez podrá ordenar que se practique el reconocimiento de una persona, para identificarla o establecer que quien la menciona o alude, efectivamente la conoce o la ha visto. El reconocimiento se efectuará por medios técnicos, por testigos o cualquier otro, inmediatamente de ser posible, bajo apercibimiento de ser sancionado el órgano judicial que así no lo hiciere”. Art. 271 CPPN: “Antes del reconocimiento, quien haya de practicarlo será interrogado para que describa a la persona de que se trata y para que diga si antes de ese acto la ha conocido o visto personalmente o en imagen. El declarante prestará juramento, a excepción del imputado”. Art. 272 CPPN: “La diligencia de reconocimiento se practicará enseguida del interrogatorio poniendo a la vista del que haya de verificarlo,

La identificación del imputado es muy importante y fundamentalmente al culminar con la sentencia (art. 399 CPPN¹⁰⁸) a punto tal que si la individualización no fuere suficientemente realizada, la sentencia es nula (art. 404 inc. 1º CPPN¹⁰⁹).

Según Rubianes, tener calidad de imputado es ser el autor de un hecho con apariencia delictuosa¹¹⁰. Se habla de esta apariencia cuando, en el primer momento de la investigación, se carece de un estado de certeza en la mayoría de los hechos.

El imputado es el sujeto esencial de la relación procesal y alude a la persona sometida a una persecución penal por la presunta comisión de un delito.

junto con otras dos o más personas de condiciones exteriores semejantes, a la que deba ser identificada o reconocida, quien elegirá colocación en la rueda. En presencia de todas ellas, o desde donde no pueda ser visto, según el juez lo estime oportuno, el que deba practicar el reconocimiento manifestará si se encuentra en la rueda la persona a la que haya hecho referencia, invitándosele a que, en caso afirmativo, la designe clara y precisamente y manifieste las diferencias y semejanzas que observare entre su estado actual y el que presentaba en la época a que se refiere su declaración. La diligencia se hará constar en acta, donde se consignarán todas las circunstancias útiles, inclusive el nombre y el domicilio de los que hubieren formado la rueda". Art. 273 CPPN: "Cuando varias personas deban identificar o reconocer a una, cada reconocimiento se practicará separadamente sin que aquéllas se comuniquen entre sí, pero podrá labrarse una sola acta. Cuando sean varias las personas a las que una deba identificar o reconocer, podrá hacerse el reconocimiento de todas en un solo acto". Art. 274 CPPN: "Cuando sea necesario identificar o reconocer a una persona que no estuviere presente y no pudiese ser habida, y de la que se tuvieren fotografías, se les presentarán éstas, con otras semejantes de distintas personas, al que debe efectuar el reconocimiento. En lo demás, se observarán las disposiciones precedentes".

¹⁰⁸ Art. 399 CPPN: "La sentencia contendrá: la fecha y el lugar en que se dicta; la mención del tribunal que la pronuncia; el nombre y apellido del fiscal y de las otras partes; las condiciones personales del imputado o los datos que sirvan para identificarlo; la enunciación del hecho y las circunstancias que hayan sido materia de acusación; la exposición sucinta de los motivos de hecho y de derecho en que se fundamente; las disposiciones legales que se apliquen; la parte dispositiva y la firma de los jueces y del secretario. Pero si uno de los jueces no pudiese suscribir la sentencia por impedimento ulterior a la deliberación, esto se hará constar y aquélla valdrá sin esa firma".

¹⁰⁹ Art. 404, inc. 1º CPPN: "La sentencia será nula si: 1º) El imputado no estuviere suficientemente individualizado..."

¹¹⁰ Jorge Eduardo Vázquez Rossi, "La defensa penal", tercera edición actualizada. Ed. Rubinzal-Culzoni - pg.148.

No obstante, la calidad de imputado comienza antes del inicio del proceso propiamente dicho y es cuando se sindicó a la persona como autor, cómplice o encubridor de un delito. En ese momento, nacen los derechos correspondientes que esa calidad otorga, como el derecho de defensa. Debe tenerse presente como lo señaló Velez Mariconde, que es inviolable la defensa de toda persona sospechada de criminalidad en cualquier acto inicial del procedimiento (¹¹¹).

Ni una simple sospecha, por más simple que resulte ser en el proceso penal, es motivo suficiente para quitarle a una persona su derecho de defensa.

Estas aclaraciones son importantes para entender por qué la Sala VII dispuso la nulidad del acta de declaración testimonial recibida a uno de los coimputados por haberse violado el derecho de no declarar contra sí mismo¹¹², el cual está prescripto en el art. 18 de la Constitución Nacional, en el art. 8, inc. 2, letra G de la Convención Americana de Derechos Humanos, y en el art. 14, inc. 3, letra G del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

¹¹¹ Cfr. Eduardo Jauchen, "Derechos del Imputado", Ed. Rubinzal y Culzoni, Año 2005. Pg. 17.

¹¹² En el caso "Mendoza" y "Diario El Atlántico" entre otros, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dijo: "El juramento entraña, en verdad, una coacción moral que invalida los dichos expuestos en esa forma, pues no hay duda que exigir juramento al imputado a quien se va a interrogar, constituye una manera de obligarle a declarar en su contra"... "la declaración de quien es juzgado por delitos, faltas o contravenciones, debe emanar de la libre voluntad del encausado, quien no debe verse siquiera enfrentado con un problema de conciencia, cual sería colocarlo en la disyuntiva de faltar a su juramento o decir la verdad" (fallos: 1:350; 281:177).

b) La declaración:

Se llama así a cualquier clase de manifestación por la cual se expresa el imputado (de manera verbal, escrita, con gestos o cualquier otro modo susceptible de poder ser interpretado). Es el Poder Judicial el encargado de realizar el juzgamiento de los sujetos imputados por la comisión de algún hecho antijurídico y, para ello, es el imputado el que actúa como prueba y, por lo tanto, no puede ser obligado a expresarse contra su persona.

Mientras dure el proceso la persona tiene derecho a ejercer su defensa y acreditar por todos los medios que la legislación establece su inocencia. La persona debe tener la oportunidad de ser oída, de conocer los cargos en su contra y de presentar y producir pruebas en su favor.

La violación de alguna de estas reglas trae como consecuencia la nulidad del acto, la cual es de carácter genérico, absoluto e insubsanable y proyecta su invalidez a toda la prueba obtenida como consecuencia de tales manifestaciones y a todos los actos de procedimiento posteriores que dependan del mismo¹¹³.

c) La declaración de nulidad:

¹¹³ Cfr. Eduardo Jauchen, "Derechos del Imputado", Ed. Rubinzal y Culzoni, Año 2005. Pg. 204 y sgts.

La nulidad consiste en privar de eficacia a un acto procesal, por no producir los efectos jurídicos previstos por la ley, al alojar en alguno de sus elementos internos un vicio que lo desnaturaliza¹¹⁴.

La jurisprudencia es pacífica en el sentido de que no se debe declarar la nulidad por la nulidad misma, es decir, en el solo beneficio de la ley o para satisfacer pruritos formales.

Es así que, la declaración de nulidad debe tender a rectificar perjuicios efectivos y la afectación de garantías procesales, así como el derecho de defensa del imputado.

No obstante, el auto de prisión preventiva dictado contra los imputados se basó en los elementos probatorios independientes del acto declarado nulo, por lo que efectuándose una abstracción de los elementos anteriormente mencionados, nada modifica el resultado final de la declaración y al cual la defensa intentó desmerecer. Para que la declaración de nulidad sea extensiva al auto de prisión preventiva decretado en la resolución debería basarse en ese elemento probatorio, cuya consecuencia lógica sería su declaración de nulidad por resultar un acto consecuente; situación que no se dio en el fallo analizado.

¹¹⁴ Cfr. D'Albora, Francisco J. "Código Procesal Penal de la Nación" LexisNexis-Abeledo-Perrot-2003-Lexis N° 1301/002268.

En base a lo expuesto consideramos:

- Es imputado aquella persona a la que presuntivamente se carga la responsabilidad por el hecho delictivo que se investiga en el proceso, cualquiera sea el grado de participación, es decir a título de autor, coautor, cómplice o instigador.
- El imputado es el sujeto esencial de la relación procesal y alude a la persona sometida a una persecución penal por la presunta comisión de un delito.
- No obstante, la calidad de imputado comienza antes del inicio del proceso propiamente dicho y es cuando se sindicó a la persona como autor, cómplice o encubridor de un delito. En ese momento, nacen los derechos correspondientes que esa calidad otorga, como el derecho de defensa.
- La identificación del imputado es muy importante y fundamentalmente al culminar con la sentencia a punto tal que si la individualización no fuere suficientemente realizada, la sentencia es nula.
- Mientras dure el proceso la persona tiene derecho a ejercer su defensa y acreditar por todos los medios que la legislación establece su inocencia.
- La violación de alguna de estas reglas trae como consecuencia la nulidad del acto, la cual es de carácter

genérico, absoluto e insubsanable y proyecta su invalidez a toda la prueba obtenida como consecuencia de tales manifestaciones y a todos los actos de procedimiento posteriores que dependan del mismo.

- Debe decretarse la nulidad del acto de declaración testimonial si de la investigación han surgido varios elementos que sindicán a la persona como posible partícipe del hecho.
- Si la prisión preventiva se basa en elementos probatorios independientes del acto declarado nulo, la misma será válida.

1.14. La garantía de la igualdad de armas

La igualdad de armas consiste en que la defensa cuente con la misma capacidad de poder instrumentar la prueba y acceder a los medios procesales que garanticen esa defensa.

La actual ley 27.430 establece que la AFIP tiene la facultad, conferida por el art. 23º de la ley 24.769, de ser tenida por parte querellante.

Así dicho artículo establece: “El Organismo Recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.”.

Parte de la doctrina no acepta la intervención de la AFIP como investigadora, como denunciante y luego como querellante, con el sólido argumento que se afecta el principio de igualdad de armas. Pero la Corte ya se ha expresado considerando que el hecho de que la AFIP tenga la facultad de ser parte querellante, no afecta en absoluto a los medios de los que dispone el imputado para hacer valer su defensa.

La Ley Fundamental garantiza que tanto la acusación como la defensa actúen en igualdad de condiciones, es decir, que tengan iguales derechos procesales y de oportunidades para sostener lo que cada uno considere. Esto garantiza que ambas partes gocen de igualdad de medios tanto para la acusación como para la defensa.

Asimismo, esto va a repercutir también en la etapa probatoria, ya que sólo pueden tener condición de prueba y servir para la futura sentencia todas las pruebas que se han realizado con intervención de ambas partes.

1.15 La garantía constitucional del plazo razonable

1. El tema:

En los fallos “Gómez, Carlos s/ Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley en causa N°40.232”¹¹⁵ y en “Pierrestegui, Jorge Alberto s/ Recurso de Casación”¹¹⁶, se trató el tema de la garantía constitucional a ser juzgado en un plazo razonable.

Con relación al primero de ellos, con fecha 20/2/2015, la Sala I del Tribunal de Casación Penal de la Pcia. de Bs.As. confirmó el decisorio del 19/8/2009 del Tribunal en lo Criminal N°4 de Lomas de Zamora, en el que se condenó a Carlos Alfredo Gómez a la pena de 5 años de prisión por considerarlo partícipe necesario del delito de robo agravado por el uso de arma de fuego (del 6/6/2002).

Ante los sucesivos planteos defensores que fueron rechazados, se llegó a la C.S.J.N., con el argumento de que el Tribunal se equivocó en el planteo con respecto a la errónea aplicación de la ley sustantiva, es decir en el encuadre en el art. 166, inc. 2° del C.P. de acuerdo con la redacción de la ley 25.882, en lugar de aplicar al caso la ley más benigna y subsumir el accionar en la figura de robo agravado por el uso de arma cuya aptitud para el disparo no pudo ser acreditada.

¹¹⁵ Corte Suprema de Justicia de la Nación. Autos: “Gómez, Carlos s/ Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley en causa N°40.232” del Tribunal de Casación Penal -Sala I-. 12/8/2021

¹¹⁶ Cámara Federal de Casación Penal -Sala I-. Autos: “Pierrestegui, Jorge Alberto s/ Recurso de Casación” Tribunal Oral en lo Penal Económico N°3. 20/9/2021

Además, se planteó la violación al derecho de ser juzgado en un plazo razonable, dado que desde el momento del hecho hasta la fecha de presentación del escrito transcurrieron más de 16 años, siendo que su asistido contaba a la fecha del hecho con 37 años y en ese momento tenía 54 años, sin haber cometido un nuevo delito.

El Tribunal primero se expidió sobre la cuestión federal, que involucra la afectación de la garantía a ser juzgado en un plazo razonable.

Al respecto, manifestó que la prosecución de un pleito indebidamente prolongado conculcaría el derecho de defensa de los acusados¹¹⁷.

El principio cuya violación se analiza no solo es un corolario del derecho de defensa en juicio (art. 18 C.N. derivado de la Enmienda VI de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica) sino que además se encuentra en Tratados Internacionales incorporados a la Constitución Nacional.

La Corte Suprema ha hecho propios los estándares fijados en orden a la garantía del plazo razonable, por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en cuanto ha señalado que el derecho de acceso a la justicia “debe

¹¹⁷ Conf. “MATTEI”, Fallos 272: 188.

asegurar la determinación de derechos de la persona en un tiempo razonable”¹¹⁸, ya que una demora prolongada o falta de razonabilidad en el plazo constituye, en principio, por sí misma, una violación de las garantías judiciales.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha acudido y hecho suyas las pautas establecidas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y así siguiendo a aquel en el caso *Guincho Vs. Portugal*, ha señalado que la razonabilidad del plazo se debe apreciar en relación con la duración total del procedimiento -incluyendo los recursos de instancia que pudieran eventualmente presentarse-, hasta que se dicte sentencia definitiva y firme en el asunto, con lo cual se agota la jurisdicción.

Finalmente, se hizo lugar a la queja, se declaró procedente el recurso extraordinario y se revocó la sentencia apelada y se ordenó se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a estos criterios.

En el segundo fallo, con fecha 4/6/2021 el Tribunal Oral en lo Penal Económico N°3 resolvió no hacer lugar al planteo de insubsistencia de la acción penal por plazo razonable formulado por la defensa de Jorge Alberto Pierrestegui.

¹¹⁸ Caso *Suárez Rosero Vs. Ecuador*, párr. 73; Caso *García y Familiares Vs. Guatemala*, Fondo, Reparaciones y Costas, sentencia del 29/11/2012, serie C, N°258, párr. 152; entre otros.

La defensa interpuso recurso de casación por entender la violación al derecho de defensa en juicio dado que se pretendía seguir con una imputación por hechos que datan entre 20 y 16 años atrás (hubo distintos hechos), por lo que se daba la insubsistencia de la acción penal por la violación al plazo razonable.

La denuncia había sido realizada por la AFIP-DGI en mayo del 2007 (14 años) y se refería a hechos cometidos durante los años 2001 a 2005.

El Tribunal consideró que, pese al tiempo transcurrido, no se había violentado la garantía de ser juzgado en un plazo razonable, por lo cual rechazó el planteo de insubsistencia de la acción penal.

El primer voto fue de la Dra. Ana María Figueroa quien señaló que si bien la resolución recurrida no constituye una resolución definitiva, toda vez que no pone fin al pleito, ni hace imposible la prosecución ulterior, en casos excepcionales puede resultar equiparable a tal, en tanto ocasione un grave daño de imposible o tardía reparación ulterior que requiera tutela judicial inmediata.

La parte acusadora sostuvo que el proceso tuvo su origen en la complejidad del asunto, ello porque los imputados fueron 14, las personas jurídicas involucradas 90 y no se

advirtieron circunstancias que permitan demostrar inactividad del órgano judicial.

Hubo una extensa actividad probatoria, con 200 cajas de documentación, se formaron 35 incidentes, por lo que hubo suficientes razones para justificar el tiempo que demandó.

Además, la querella destacó que la duración debería examinarse desde el año 2016, toda vez que Pierrestegui quedó afectado al proceso a partir de la declaración indagatoria.

El Fiscal también se opuso al planteo de la defensa, considerando que no se había vulnerado la garantía del plazo razonable.

El Tribunal a quo recordó que conforme surge del requerimiento de elevación a juicio, el Fiscal atribuyó a los imputados, haber formado parte de una asociación ilícita integrada por 14 personas de existencia física, que tuvo actividad durante los años 2001 a 2005, destinada a cometer delitos tipificados en los arts. 1, 2 incs. b y c y 4 de la ley 24.769, entre otros. Ello mediante la creación de personas jurídicas apócrifas, su inscripción ante la AFIP como contribuyentes y ante la DGA como importadores y la realización de importaciones masivas de mercadería para terceros mediante:

1. La interposición de dichas entidades con el fin de ocultar los verdaderos responsables;
2. La obtención de autorización para diferir el pago de tributos;
3. La simulación de inversiones en empresas promocionadas bajo el régimen de promoción industrial.

En relación al planteo de la defensa para que se apliquen normas contenidas en el Código Procesal Penal Federal, referidas a la duración de los procesos, consideró que esas disposiciones no resultan compatibles con el ordenamiento procesal vigente, por lo cual quedan excluidas de lo dispuesto por la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Código Procesal Penal Federal en su Resolución 2/2019.

Por las razones expuestas, el Tribunal rechazó el planteo de insubsistencia de la acción penal por plazo razonable formulado por la defensa de Jorge Alberto Pierrestegui.

La sentencia recurrida no posee carácter de definitiva o equiparable a tal. Consideró que el remedio casatorio articulado no puede prosperar, toda vez que en tanto el decisorio recurrido no es definitivo ni equiparable, no se encuentra configurado el supuesto previsto en el art. 457 del C.P.P.N. Por otra parte, la defensa, no ha podido

demostrar que las circunstancias particulares del caso justifiquen la aplicación de la garantía invocada -plazo razonable- y autoricen a excepcionar la limitación impuesta en el referido artículo 457 del Código de rito.

En razón de ello consideró que corresponde declarar inadmisibile la vía intentada, con costas (arts. 444, 530, 531 y ccds. del C.P.P.N.).

El vocal Dr. Daniel Antonio Petrone adhirió a la solución propuesta.

Se declaró inadmisibile el recurso de casación interpuesto. El fallo fue firmado por dos vocales, por estar ausente el tercero.

En conclusión, en estos dos fallos se aclara muy bien cuándo se conculca el derecho de defensa de los acusados por afectación a la garantía a ser juzgado en un plazo razonable.

En el primero de ellos se comprobó una demora desmedida en el transcurso del proceso, sin que existan causas que prueben que la dilación fue por la complejidad de la investigación.

Por el contrario, en el segundo, se pudo probar la complejidad de la investigación, la cantidad tanto de

personas como de sociedades investigadas, así como que tampoco hubo inactividad del órgano judicial.

En materia del debido proceso, no solo la Constitución Nacional, sino también los instrumentos internacionales incorporados a la Carta Magna a partir del año 1994, tienen un papel importante en el reconocimiento y protección de dicha garantía, más aún en materia penal.

Una persona no puede estar sometida a proceso por tiempo indefinido, pues tiene derecho a obtener una sentencia que dé certeza a su situación judicial.

El plazo debe ser razonable y por ello no se debe permitir las dilaciones indebidas.

CAPITULO SEGUNDO

PREVENCIÓN DEL DELITO¹¹⁹

Es un tema muy importante pero que pocas veces se cumple por parte de los gobiernos, a pesar de las promesas de campaña.

Sin duda aplicar la ley después de cometido el delito, parece ser la única herramienta que existe. Todo ello a costa del tiempo, esfuerzo y dinero que eso lleva.

La guía de la Organización Mundial de la Salud del año 2004 ya había propuesto que los gobiernos pongan en práctica recomendaciones para la prevención de la delincuencia, entre ellas:

- Integrar la prevención de la violencia en las políticas sociales y educativas. Waller, entre los materiales utilizados destaca “Menos Ley, más orden” para proponer medidas concretas que reduzcan el delito¹²⁰. Señala algo muy importante y es que la ciudadanía apoya la inversión en prevención.

¹¹⁹ Por una América Latina más segura: Una nueva perspectiva para prevenir y controlar el delito. Bogotá: CAF. 2014. ISBN 980-6810-01-5. Archivado desde el original el 7 de diciembre de 2017. Consultado el 7 de diciembre de 2017.

¹²⁰ Cfr. Waller, Irvin (agosto de 2006). Less Law, More Order. The Truth about Reducing Crime.. Praeger. Consultado el 5 de diciembre de 2017.

- Formar a la Policía en prevención eficaz de la violencia y el delito.
- Ofrecer la práctica de deportes, como por ejemplo: el programa Deporte a medianoche en Brasil, ha conseguido una reducción del 30% en el número de delitos¹²¹.
- También en Argentina el programa Espartanos ha transformado la vida de muchas personas privadas de su libertad, para su integración social y laboral, a través de la práctica del rugby, la espiritualidad y la educación.

Sin duda la educación, los deportes, las actividades sociales, son factores que conducen a disminuir el delito.

En cambio, los factores de riesgo son de naturaleza aditiva: cuanto mayor es el número de factores, más grandes resulta riesgo de cometer delitos.

La vigilancia a través del uso de circuitos cerrados de televisión (CCTV) es cada vez más común en los espacios públicos para la prevención de delitos. Su fundamento es que disuade a posibles delincuentes a pesar del costo elevado que tienen. No obstante, no tiene efectos en los delitos violentos¹²².

¹²¹ Cfr. Williams, Naomi (2014). 100 promising practices on safer cities. The Global Network on Safer Cities.

¹²² Cfr. Campbell Collaboration (2017). «Los circuitos cerrados de televisión (CCTV) como herramienta de prevención de la delincuencia». Oslo: Campbell Collaboration. Consultado el 26 de octubre de 2019.

En cuanto a las teorías, las “disposicionales” toman en cuenta factores psicosociales o genéticos del posible delincuente, a diferencia de aquellas teorías que toman en cuenta factores medioambientales. Es decir, más que centrarse en el delincuente, se centran en las circunstancias que llevan a delinquir¹²³.

Un tema que ha tomado auge es la delincuencia en el ciberespacio, con entidades tales como la lectura de correo electrónico ajeno, el fraude con tarjetas de crédito e infracción de derechos de autor.

En cuanto a qué técnicas se pueden adaptar al ciberdelito para reforzar la seguridad, podemos citar:

Aumentar el riesgo que corre el delincuente reforzando los procedimientos de autenticación, por ejemplo: comprobación del historial de los empleados con acceso de base de datos, uso de fotos y huellas digitales para documentos de identidad o tarjetas de crédito, uso de cámaras en los cajeros automáticos y en los puntos de venta.

El delito se comete entre otros motivos, si la persona considera que existe poco o ningún riesgo de ser detectado.

Un tema importante son las técnicas de inteligencia artificial para detectar fraudes:

¹²³ Cfr. Clarke, R. (ed) *Situational Crime Prevention: Successful Case Studies* (2nd ed.) Harrow and Heston, New York, 1997, ISBN 978-0911577389.

1. Establecer categorías de datos para identificar reglas que puedan ser indicativas de fraudes.
2. Detectar categorías de fraude.
3. Establece redes neuronales que pueden aprender patrones sospechosos y luego detectarlos

2.1. La inteligencia artificial en la prevención del delito

La OCDE define a los sistemas de IA como un sistema basado en máquinas que puede, para un conjunto determinado de objetivos definidos por el ser humano, hacer predicciones, recomendaciones o tomar decisiones que influyen en entornos reales o virtuales. Los sistemas de IA están diseñados para funcionar con diversos niveles de autonomía.

En general se refiere a la capacidad que tiene un sistema digital de ejercer funciones cognitivas como aprender, interactuar, crear y replicar, funciones que previamente solo se atribuían a los humanos¹²⁴.

Existen múltiples definiciones, varían con el tiempo.

No podemos dejar de señalar la inteligencia artificial en la prevención del delito. Entre ellas, el uso de cámaras de vigilancia

¹²⁴ Cfr. Collosa, Alfredo. I Congreso Internacional Penal Tributario. Europa – Mexico – Argentina 21 y 22 de septiembre de 2023.

con tecnología de reconocimiento facial y análisis de video avanzado.

Asimismo, la inteligencia artificial va ganando terreno en el análisis de pruebas en investigaciones criminales: identificación de factores y uso en la identificación forense (reconocimiento de rostros, ADN, huellas dactilares y otras pruebas forenses)¹²⁵.

Resulta notable, la aplicación de la inteligencia artificial como herramienta para ayudar a los jueces a determinar sentencias y evaluar la probabilidad de reincidencia.

Entre los factores para esta evaluación se toma el historial penal, la gravedad de la ofensa, la información demográfica, entre otros.

Esto sin duda lleva un gran desafío y mucha cautela, al mismo tiempo. Ello es así porque podemos tener riesgos de discriminación, lo que llevaría a un derecho penal de autor.

Hay muchas preguntas que hoy nos hacemos.

Un tema a resolver es lo concerniente a la competencia territorial, pues en el caso de ser una máquina la que resuelva, ¿las normas de competencia territorial seguirán iguales cuando es una máquina la que resuelva?.

¹²⁵ Cfr. Seventich, Catalina. Implicancias del uso de inteligencia artificial en el proceso penal.

Otro tema, el principio de aplicación de la ley penal más benigna, ¿lo podrá analizar la máquina?.

En suma, destacamos los beneficios que la inteligencia artificial dará, a saber: velocidad, amplitud, eficiencia, entre otros. Frente a ellos, la competencia, o los riesgos, serán la falta de transparencia, sesgos.

En el prólogo efectuado por el Dr. Eugenio R. Zaffaroni al libro del Dr. Marcelo A. Riquert¹²⁶, señala que los algoritmos usados en la IA, no son ni buenos ni malos, sólo lo serán cuando quienes los manipulen sean los humanos. Estos no pueden decidir conductas dejando de lado el aspecto emocional de su personalidad y centrarse únicamente en una racionalidad funcional, si esto es así se llegaría a proyectar comportamientos psicopáticos.

El Dr. Zaffaroni considera que ahora la IA pretende vender un nuevo modelo para medir la peligrosidad. Antes se ironizaba respecto de la máquina para medir la peligrosidad. Entonces en su armado se incorporan todos los datos correspondientes al estereotipo de criminal -según los prejuicios sociales y policiales-, de esta manera el programa responderá con criterio selectivo con mayor celeridad y seguridad que el viejo juez, formado en la escuela positivista lambrosiana.

¹²⁶ Cfr. Riquert, Marcelo Alfredo, “Inteligencia Artificial y Derecho Penal” Editorial Ediar. Págs 13/18.

Corresponde citar lo expuesto por el Dr. Zaffaroni: “... En este sentido, tanto para las medidas procesales, como para los llamados beneficios penitenciarios, la libertad condicional, la condena condicional y la *probation*, o incluso para la propia cuantificación de la pena en la sentencia -ahora llamada *sentencing*- se podrá usar este programa, pero eso no cambia para nada el hecho de que se trata de un aparato que enseña a penar por delitos que no se han cometido, lo que no es más que la reiteración y que ni siquiera se han pensado, dejando de lado el realmente cometido, lo que no es más que la reiteración de lo que se practica desde la inquisición que cazaba brujas en el siglo XIII. Los defensores deberán conocer el programa e instruir a los declarantes para que nieguen o disimulen los datos configuradores del estereotipo, del mismo modo en que hace algunas décadas un antipsiquiatra enseñaba a los pacientes esquizofrénicos a negar sus síntomas para que no los manicomializasen”.

También señala Zaffaroni que en cuanto a la búsqueda de antecedentes y jurisprudencia para evitar reiterar criterios ya establecidos, la IA puede ahorrar trabajo humano. Ahora bien, esto ya se practica en serie y con inteligencia natural. La CSJN lo practica desde hace muchos años, por eso los jueces pueden emitir más de diez mil resoluciones por año. A esto se lo llama *certiorari* o invocaciones del artículo 280 del Código Procesal Civil que se deciden en razón de responder a criterios anteriores. El nombre que

se les da a estas resoluciones internamente es remisiones y se las entregan a los jueces, que las firman mecánicamente.

Otro tema que menciona el prologuista es el problema que puede plantear el uso de drones en la investigación criminal, cuando por medio de ellos se obtiene la *notitia crimini*. Ello ha llevado discusiones en cuanto al origen lícito de esa prueba, cuando se practique sin orden judicial.

Como señala Riquert¹²⁷ la acelerada evolución de lo relativo al tecnicismo que facilita la recolección, el entrecruzamiento y el tratamiento masivo de datos personales que en términos ideales redunda en la optimización de la labor de prevención e investigación, redunda en un problema. Esto es el encontrar un punto de equilibrio entre la eficacia y las garantías que definen a un Estado social y democrático de derecho. Su práctica no debe llevarnos a lesionar las garantías constitucionales.

El Dr. Riquert menciona como ejemplo de este esfuerzo a la “Carta ética europea sobre el uso de la inteligencia artificial en los sistemas judiciales y su entorno” (del 3/12/2018), con sus cinco principios para el uso de la IA en el ámbito judicial, ellos son: respeto de los derechos fundamentales, no discriminación, calidad y seguridad, transparencia, imparcialidad, equidad y, finalmente, bajo control del usuario.

¹²⁷ Cfr. Riquert, Marcelo Alfredo. Obra citada. Págs. 126 y sig.

Es particularmente importante la inteligencia artificial aplicada a la prisión preventiva. Como señala Serventich¹²⁸, el encarcelamiento preventivo procede, según el art. 319 del C.P.P.N., en caso en que el imputado intente eludir la acción de la justicia o entorpecer las investigaciones, o en caso de declaración de reincidencia, también si hubiera gozado de excarcelaciones anteriores. Se dicta para asegurar el normal desenvolvimiento del proceso, por eso tiene una naturaleza cautelar.

Así el juez -según la autora- realiza una suerte de automatismo natural, en relación con lo resuelto en casos anteriores, también por presiones del contexto o de los medios de comunicación, entre otros motivos. Por eso considera que en estos casos, la inteligencia artificial puede ser útil.

Este sistema que replica la mente humana, es capaz de procesar e interpretar una vasta base de datos de información general (relativa a causas similares, fallos anteriores y datos estadísticos) y particular (vinculada al investigado, al delito y a las circunstancias del caso) y a la ley de lo que la normativa, doctrina y jurisprudencia han entendido como indicadores objetivos de riesgos procesales.

Según la autora, su margen de error es menor al que podría tener una persona, quien por el simple hecho de ser humano, no

¹²⁸ Cfr. Serventich, Catalina. Artículo citado.

posee la capacidad ni el tiempo de analizar esa cantidad de datos con tal objetividad.

Los tribunales de Estados Unidos han optado por mantener el secreto de los algoritmos y aceptar la evidencia producida por fuentes de abastecimientos que son consideradas confiables¹²⁹.

Por su parte la Unión Europea tiene una posición opuesta. Así el Reglamento General de Protección de Datos europeo mencionan en su art. 22: “Todo interesado tendrá derecho a no ser objeto de una decisión basada únicamente en el tratamiento automatizado, incluida la elaboración de perfiles, que produzca efectos jurídicos en él o le afecte significativamente de modo similar”¹³⁰.

Sin duda, para adoptarse estas técnicas consideramos que deberán previamente, demostrarse con solidez, su validez y confiabilidad.

Consideramos que los programas deben desarrollarse por el Estado, debe haber transparencia en las personas que hayan intervenido en su programación, de manera que puedan brindar testimonio para explicar su funcionamiento.

¹²⁹ Análisis de la Suprema Corte de Wisconsin, caso “State of Wisconsin V. Loomis”, 881 N.W. 2d 749 (2016).

¹³⁰ Cfr. Romeo Casanova, C.M. (2021). Inteligencia artificial, predictividad y justicia penal (2021). Euros Editores.

Como vimos está muy extendida en el sistema judicial de Estados Unidos, pero muchos doctrinarios lo ponen en duda.

Como señala Riquert¹³¹ hubo casos donde se evidenció, sesgos sociales. En efecto, a partir de una investigación realizada por la ONG ProPública, se comprobó que en varios casos, a las personas afroamericanas se les asignaba un puntaje más alto, a pesar de que luego no reincidían, y, a la inversa, personas caucásicas a las que les fijaba puntaje bajo, aunque después reincidían.

Es necesario que estos sistemas no vulneren garantías constitucionales, se deben desterrar las categorías sospechosas. Como señala Nieva Fenoll¹³²: “... es preferible que se deje impune el delito de un culpable antes que condenar a un inocente”.

Existen riesgos al utilizar la IA¹³³. Así se aprecian, riesgos intrínsecos (relacionados con datos). Riesgos a considerar en las etapas de planeación, programación e implementación para un uso responsable de la IA.: justicia e inclusividad, fiabilidad y seguridad del sistema, privacidad y seguridad de los datos del usuario y transparencia y rendición de cuentas.

También existen riesgos extrínsecos vinculados con la adopción de la IA en la sociedad. Futuro del trabajo.

¹³¹ Cfr. Riquert, M.A. (2022). Inteligencia artificial y derecho penal. Ediar.

¹³² Cfr. Nieva Fenoll, J. (2016). La razón de ser de la presunción de inocencia. Revista para el análisis del derecho, (1), 1-23. [https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/1203 es.pdf](https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/1203%20es.pdf)

¹³³ Cfr. Collosa, Alfredo. Art. citado.

Muchos organismos y estados emiten recomendaciones para el uso responsable de la IA. (OCDE, BID, UE, CEPAL, ONU, etc)

Muchas veces los algoritmos basados en la IA generan sesgos en su aplicación. Ejemplos sentencias:

- **SYRI – Tribunal de la Haya 5/2/2020.** Tribunal de la Haya se pronunció un fallo histórico anulando la recopilación de datos y la elaboración de perfiles de riesgo de los ciudadanos holandeses para detectar fraudes en la seguridad social (SYRI acrónimo de System Risk Indication). No cumple con los requisitos del artículo 8, párrafo 2 del CEDH (derecho al respeto a la vida privada) para justificar el intercambio mutuo de datos personales.

- **Deliveroo. Fallo de tribunal de Bolonia** Italia dictaminó que es discriminatorio el algoritmo utilizado por la aplicación europea de entrega de alimentos Deliveroo para clasificar y ofrecer turnos a los trabajadores (riders). El hecho de que el algoritmo no tenga en cuenta las razones detrás de una cancelación equivale a una discriminación y penaliza injustamente a los trabajadores con razones legalmente legítimas para no trabajar.

Ideas finales IA en las AATT¹³⁴

¹³⁴ Conf. Collosa, Alfredo. op y loc. citado.

La inteligencia artificial –como señala Collosa-, al igual que otra tecnología como la Blockchain, han llegado para quedarse y en los próximos años se potenciará aún más su uso tanto en el sector público como privado.

La utilización de la inteligencia artificial por parte de las Administraciones Tributarias presenta múltiples beneficios y oportunidades para que sean más eficientes y eficaces en su cometido central de mejorar los niveles de cumplimiento voluntario.

Coincidimos con el autor en considerar que es vital que en el diseño, desarrollo, aplicación y auditoría de los algoritmos siempre se respeten los derechos y garantías de los contribuyentes, evitando así todos los sesgos o discriminaciones que su uso puedan producir.

La inteligencia artificial hasta hoy desarrollada no actúa por sí misma, sino que depende de cómo sea “entrenada o programada” por los seres humanos, razón por la cual son y serán los responsables de su adecuado funcionamiento.

Algo muy importante, los gobiernos deben trabajar en forma conjunta con los distintos actores intervinientes, algo muy importante para garantizar la adecuada utilización de la inteligencia artificial protegiendo los derechos fundamentales de los ciudadanos.

La inteligencia artificial no debería enfocarse hacia el reemplazo de las competencias públicas, sino que deben aumentar o complementar las capacidades humanas, para que las personas puedan agregar valor a sus tareas, y a la vez, mejorar la calidad y eficiencia de las funciones públicas para los ciudadanos.

2.2. Nuevas técnicas investigativas

Resulta importante destacar el notable cambio de la realidad social acaecido en la segunda mitad del siglo XX, abarcativo de todos los sectores, que ha llevado su mutación también al campo delincriminal. Respecto de este último sector es ostensible el hecho de que la simple actividad delictiva, ha sido superada ampliamente en muchos casos por lo que ha dado en llamarse “Delincuencia Asociada Organizada”, cuya característica sobresaliente es su alta complejidad, incorporando dentro de ella los delitos tributarios.

Esta delincuencia está a cargo de grupos humanos muy organizados, con fuerte poder económico y hasta político. Claras expresiones de tal realidad se muestran en la narcocriminalidad, delitos del terrorismo, evasiones-estafas y defraudaciones fiscales.

Este gran cambio ha llevado al Estado moderno, a aceptar en algunos casos, como medio para acreditar la delincuencia asociada organizada, la creación del agente encubierto, el sujeto delincuente arrepentido, el delito vigilado, el informante o el testigo protegido.

Previo a la sanción de la ley de drogas n° 24.424 hubo una serie de proyectos de ley que proponían extender las técnicas investigativas para la lucha contra el narcotráfico a todos los delitos del Código Penal, como por ejemplo, el homicidio, el robo, la estafa, algunos delitos tributarios por señalar solo a algunas figuras típicas. Finalmente estos proyectos no prosperaron pero quedaron como antecedentes que pueden ser reflatados en un nuevo tiempo y ante nuevas circunstancias. “Seguramente, y como una *experiencia piloto* los legisladores han considerado conveniente, en una primera etapa, restringir estas formas de investigación sólo al tráfico ilícito de estupefacientes, por su gravedad y por la dificultad de su represión. En realidad estas novedosas técnicas garantizan el éxito de la investigación no solo en materia de estupefacientes, sino en cualquier otra modalidad delictiva, siempre que presente algún grado de organización; el dato sociológico indica que otras modalidades delictivas también se cometen en forma organizada, como delitos económicos y fiscales, los informáticos y los ecológicos”¹³⁵

Como se ha señalado en la introducción resulta – según nuestro modo de entender – sumamente valioso el conocimiento y análisis, de las nuevas técnicas investigativas para así luego poder opinar.

¹³⁵ Cfr. Edwards, Carlos, “Régimen Penal Tributario”, Ed. Astrea, Buenos Aires 2000, pág. 28.

Teniendo en cuenta el art. 206¹³⁶ del Código Procesal Penal de la Nación, el juez puede autorizar distintos medios probatorios para llegar a la verdad en la medida en que estos fueran lícitos. Ello es así pues si todos los procedimientos judiciales tienen excepcional relevancia, el penal lo tiene aún más por tutelar el interés público que reclama la averiguación de la verdad y la justicia.

Garibaldi nos explica que “las reglas procesales sobre adquisición probatoria están generalmente vinculadas a la protección de garantías constitucionales. El domicilio, la correspondencia epistolar, los derechos de defensa en juicio o a la no autoincriminación forzada, por ejemplo, fundan precauciones formales tradicionales, comunes a todos los códigos procesales. Valoraciones vinculadas a ciertos otros ámbitos, como el familiar: fundan reglas que inhiben denuncias y testimonios entre parientes, por ejemplo. La infracción a tales pautas impide la valoración de la prueba adquirida y de aquello que fuera su consecuencia”¹³⁷.

El autor distingue entre normas de valoración dependiente e independiente, donde las primeras “brindan un marco de protección

¹³⁶ Art. 206 CPPN: establece: “No regirán en la instrucción las limitaciones establecidas por las leyes civiles respecto de la prueba, con excepción de las relativas al estado civil de las personas”, el juez puede autorizar distintos medios probatorios para llegar a la verdad en la medida en que estos fueran lícitos. Ya lo ha dicho la Jurisprudencia en reiteradas oportunidades, así podemos recordar: (“CFSan Martín, Sala I, L.L., del 26/VI/96, f. 94.423”). “.

¹³⁷ Cfr. Gustavo E. L. Garibaldi, “Las modernas tecnologías de control y de investigación del delito” 1ra ed., Buenos Aires, Ah-Hoc, Año 2010, pág. 115 y 116.

jurídico ideal de los derechos o valores que procuran tutelar, al prohibir cualquier afectación que no hubiera obtenido autorización.

Las normas de valoración independiente, en cambio, admiten ciertas acciones conscientes de su potencialidad afectadora, en función del principio de proporcionalidad, pero restringen las posibilidades de utilización de su producto. Los derechos a la intimidad o personalidad podrán ser afectados en función de la importancia que se asigna a aquello que se persigue, pero garantizando que lo obtenido sólo será utilizado si se relaciona con el objetivo valorado. En el caso del uso de medios técnicos, la necesidad de acudir a esa clase de regulación, es reveladora de las amplias posibilidades de afectación diversa de la procurada. Cuando no son el producto de una decisión legislativa, su dependencia de la decisión concreta del conflicto por un juez denota menor seguridad jurídica y menores posibilidades de evaluación ex ante.

El domicilio se ha protegido aplicando las reglas constitucionales sobre allanamiento: orden previa, fundada y emanada de juez competente, cuando para la inspección desde el exterior se utilice algún mecanismo que permita superar los campos auditivo y visual normales, o las defensas que puedan poner las personas para proteger su intimidad. Observar el interior de un hogar o área similar, es considerado un registro y se requiere un permiso basado en causa probable.

a) El agente encubierto

Es un funcionario público perteneciente a las fuerzas de seguridad o a las policiales, tanto nacionales como provinciales, que, siendo altamente especializado en la materia de que se trate en el caso concreto, es designado por el juez interviniente en la investigación de un delito, reservando en secreto su identidad, para que simulando ser delincuente, se infiltre dentro de su organización, y vaya informando al tribunal sobre la composición y organización del grupo delincuente.

Los antecedentes más conocidos en la figura del “**agente encubierto o colaborador**” son los que surgen de la Ley de Drogas N° 24.424 que incorporó el art. 31 bis a la Ley N° 23.737 (B.O. 11/10/1989)¹³⁸.

Es decir que su actuación durante el curso de la investigación en delitos tan tremendos como los referentes a todo lo relacionado

¹³⁸ Al respecto, es necesario recordar que dicho artículo establece: “*Durante el curso de una investigación y a los efectos de comprobar la comisión de algún delito previsto en esta ley o en el artículo 866 del Código Aduanero, de impedir su consumación, de lograr la individualización o detención de los autores, partícipes o encubridores, o para obtener y asegurar los medios de prueba necesarios, el juez por resolución fundada podrá disponer, si las finalidades de la investigación no pudieran ser logradas de otro modo, que agentes de las fuerzas de seguridad en actividad, actuando en forma encubierta: a) Se introduzcan como integrantes de organizaciones delictivas que tengan entre sus fines la comisión de los delitos provistos en esta ley o en el artículo 866 del Código Aduanero, y b) Participen la realización de alguno de los hechos previstos en esta ley o en el artículo 866 del Código Aduanero. La designación deberá consignar el nombre verdadero del agente y la falsa identidad con la que actuará en el caso, y será reservada fuera de las actuaciones y con la debida seguridad.. La información que el agente encubierto vaya logrando, será puesta de inmediato en conocimiento del juez. La designación de un agente encubierto deberá mantenerse en estricto secreto. Cuando fuere absolutamente imprescindible aportar como prueba la información personal del agente encubierto, éste declarará como testigo, sin perjuicio de adoptarse, en su caso, las medidas previstas en el artículo 31 quinquies*”.

al tráfico de estupefacientes, **está estrictamente supervisada y autorizada por el magistrado interviniente.**

Señala Carrió¹³⁹ que el Alto Tribunal tuvo en cuenta que existen ciertos delitos, tales como el de tráfico de estupefacientes, que se preparan y ejecutan de manera tal que sólo es posible su descubrimiento cuando los órganos encargados de la prevención logran ser admitidos en el círculo de intimidad donde ellos tienen lugar.

Es el propio órgano jurisdiccional quien les garantiza el desempeño durante la investigación, analizando y eventualmente desechando la información que estos le van acercando. Su actuación está justificada al solo efecto de desplegar una más eficaz tarea de prevención del delito, siempre dentro de los principios del estado de derecho.

Este agente lo que hace es –de una manera solapada- entrar en la organización para conseguir información. Pero, la organización ya está preparada para cometer delitos, por lo tanto, él no instiga, pues, sus miembros ya están motivados para delinquir. El agente encubierto debe limitarse a observar, informar, prestar colaboración para frustrar la acción de los verdaderos autores.

¹³⁹ Cfr. Carrió, Alejandro D., Garantías constitucionales en el proceso penal, 5º Edición actualizada y ampliada, 2º reimpresión, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2008, pág. 141.

En casos imprescindibles deberá prestar declaración como testigo disponiendo el Tribunal las medidas de protección que considere apropiadas para preservar su integridad¹⁴⁰.

No debe confundirse este agente con la tan criticada figura del “**agente provocador**” pues al decir el texto “... incurrir en un delito...”, no significa que lo provoca, sino que al haberse infiltrado en la comisión del ilícito ya iniciado, debe actuar como partícipe para no ser descubierto y así recabar la información necesaria para lograr el esclarecimiento del delito.

El **agente provocador** es el sujeto que entra en contacto con otro grupo, que, organizados o no, tienen la idea de cometer algún delito, y él les lleva la propuesta, el plan, el sistema de ejecución y todo lo necesario para entusiasmarlos hacia el ilícito, hasta que se determinan a cometerlo. No ha penetrado en el grupo para reconocerlo sino para determinarlo a delinquir y es lo que bajo el rótulo de “delito experimental”, va a caer, en casi todos los casos, dentro de los límites de la “instigación” como forma de

¹⁴⁰ Por su parte el art. 31 de la ley n° 24.424 ter establece: “No será punible el agente encubierto que como consecuencia necesaria del desarrollo de la actuación encomendada, se hubiese visto compelido a incurrir en un delito, siempre que éste no implique poner en peligro cierto la vida o la integridad física de una persona o la imposición de un grave sufrimiento físico o moral a otro. Cuando el agente encubierto hubiese resultado imputado en un proceso, hará saber confidencialmente su carácter al juez interviniente, quien en forma reservada recabará la pertinente información a la autoridad que corresponda. Si el caso correspondiere a las previsiones del primer párrafo de este artículo, el juez lo resolverá sin develar la verdadera identidad del imputado”.

participación criminal (art. 45, Cód. Penal)¹⁴¹, que como tal es punible, junto con los que ejecutan el hecho¹⁴².

Por ello hay que cuidar que el “agente infiltrado o encubierto” no derive en provocador.

El agente encubierto o colaborador se limitará a investigar y luego a reproducir para el proceso todo aquello de lo que fue testigo, no obstante ello, debe corroborarse con otro material probatorio distinto.

En cambio, el agente provocador es el que instiga en su actuación, a cometer un delito.

Es fundamental tener presente lo expuesto antes de asimilar la figura a la ya nombrada del “**agente provocador**”. No obstante lo cual, no escapará a los entendidos que más de una vez se ha actuado en materia de drogas provocando la comisión de un hecho, supuesto este que desde ya se rechaza.

Previo a la intervención del agente provocador, no hay delito, por lo tanto, es él como instigador quien intervine para lograrlo. De allí que la instrucción se inicia no ya para investigar la comisión de un delito sino para obtener su realización.

¹⁴¹ Art. 45 CP: “Los que tomasen parte en la ejecución del hecho o prestasen al autor o autores un auxilio o cooperación sin los cuales no habría podido cometerse, tendrán la pena establecida para el delito. En la misma pena incurrirán los que hubiesen determinado directamente a otro a cometerlo”.

¹⁴² Cfr. Moras Mom, Jorge R., obra citada, pág. 189.

Si el agente encubierto se transforma en agente provocador la prueba así adquirida sería ilegítima, por aplicación de las reglas de exclusión. Deja así de ser un informante, un colaborador para transformarse en provocador, cuando su actuación se traduce en una verdadera intromisión a la intimidad, excediendo los límites de lo que el titular del derecho de exclusión le permitió.

b) El agente fedatario o fiscalizador

Dentro de la segunda parte del **Plan Antievasión**, el Poder Ejecutivo Nacional estableció la creación dentro de la Ley N° 11.683 del “agente fiscalizador”, para actuar en algunas de las infracciones previstas en el art. 40 de la referida ley¹⁴³.

¹⁴³ Sin bien no se aplicará en todas las infracciones, vale la pena recordar lo que establece: “ARTICULO 40 — Serán sancionados con multa de TRESCIENTOS PESOS (\$ 300) a TREINTA MIL PESOS (\$ 30.000) y clausura de TRES (3) a DIEZ (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de DIEZ PESOS (\$ 10), quienes: a) No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. b) No llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas; o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos. (Inciso sustituido por art. 1°, punto XII de la [Ley N° 25.795](#) B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.). c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. d) No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS cuando estuvieren obligados a hacerlo. El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los DOS (2) años desde que se detectó la anterior. Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del PODER EJECUTIVO NACIONAL. e) No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acreditaran la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate. (Inciso incorporado por art. 1°, punto XIII de la [Ley N° 25.795](#) B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.) f) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaren los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo Nacional y toda otra norma de cumplimiento

Es decir que, algunas de estas infracciones también podrán ser comprobadas por los inspectores de la Dirección General Impositiva si al ingresar a los comercios junto con otro funcionario, que actuará como testigo, comprobaran que al comprar o consumir mercaderías el comerciante no emite factura o documento equivalente.

La figura se encuentra incorporada en el artículo 35 inciso g) de la Ley N° 11.683¹⁴⁴, habiendo sido establecido por Ley N° 26.044 del 6 de julio de 2005.

Antes de su aplicación, la reforma ya había originado comentarios no satisfactorios, pues muchos la asimilaban no ya a

obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos. (Inciso incorporado por art. 1°, punto XIII de la [Ley N° 25.795](#) B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial.) Artículo...: Las sanciones indicadas en el artículo precedente, exceptuando a la de clausura, se aplicará a quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia y no los registraren y declararen con las formalidades exigidas por las leyes respectivas. La sanción de clausura podrá aplicarse atendiendo a la gravedad del hecho y a la condición de reincidente del infractor. (Artículo sin número incorporado por art. 1°, punto XIV de la [Ley N° 25.795](#) B.O. 17/11/2003. Vigencia: a partir del día de su publicación en el Boletín Oficial”.

¹⁴⁴ Art. 35: La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable. En el desempeño de esa función la ADMINISTRACION FEDERAL podrá:...(…)...inciso g) g) Autorizar, mediante orden de juez administrativo, a sus funcionarios a que actúen en el ejercicio de sus facultades, como compradores de bienes o locatarios de obras o servicios y constaten el cumplimiento, por parte de los vendedores o locadores, de la obligación de emitir y entregar facturas y comprobantes equivalentes con los que documenten las respectivas operaciones, en los términos y con las formalidades que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos. La orden del juez administrativo deberá estar fundada en los antecedentes fiscales que respecto de los vendedores y locadores obren en la citada Administración Federal de Ingresos Públicos. Una vez que los funcionarios habilitados se identifiquen como tales al contribuyente o responsable, de no haberse consumido los bienes o servicios adquiridos, se procederá a anular la operación y, en su caso, la factura o documento emitido. De no ser posible la eliminación de dichos comprobantes, se emitirá la pertinente nota de crédito. La constatación que efectúen los funcionarios deberá revestir las formalidades previstas en el segundo párrafo del inciso c) precedente y en el artículo 41 y, en su caso, servirán de base para la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 40 y, de corresponder, lo estipulado en el inciso anterior. Los funcionarios, en el ejercicio de las funciones previstas en este inciso, estarán relevados del deber previsto en el artículo 10.

la figura del “agente encubierto” sino lo que es peor, a la del “agente provocador”.

Aclaremos que el empleo de dicha figura, se entiende que está previsto para casos especialísimos de contribuyentes que pueden ser reincidentes, donde previamente ya hay una investigación en curso a través de una denuncia y es el juez administrativo quien autorizará la actuación de determinados funcionarios.

Nunca podrá decirse que el agente provoca si, por ejemplo: su labor consiste en entrar a un comercio –Restaurante- junto con otro funcionario y limitarse a consumir. De comprobar que no se le extiende factura, estarán facultados para darse a conocer y proceder en consecuencia.

Lo importante será tener en cuenta que es un juez administrativo quien supervisará la actuación y quien hará cumplir primero todas las garantías no solo para los contribuyentes sino también para los funcionarios actuantes, dado que cualquier error nulificará las pruebas, luego todo lo actuado podrá ser revisado por un juez en lo Penal Económico (o Federal en el interior).

Resulta importante destacar lo que ha dicho la Jurisprudencia en reiteradas oportunidades, así podemos recordar: “... el juez puede recurrir a cualquier medio de prueba para establecer la deuda

tributaria puede acudir al peritaje o probanzas de otro tipo sin quedar subordinado al informe administrativo”¹⁴⁵.

No obstante, debemos tener presente que en Estados Unidos su Carta Magna y Enmiendas, al igual que la Constitución Argentina, no prevé el uso de agentes secretos y por el contrario defiende principios y garantías que podrían verse vulnerados. Así podemos ver que la 4ta. Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos reconoce a la gente el derecho de estar segura, entre otras cosas, contra búsquedas y secuestros irrazonables. El precepto prohíbe la actividad policial que viola las expectativas razonables de privacidad de una persona y dio lugar a importantes fallos de la Corte Suprema.

Sin embargo merece recordarse el precedente de ese país “López vs. United States”¹⁴⁶, allí se resolvió que los agentes secretos no amenazaban la privacidad lo suficientemente como para convertirse en una limitación de la Cuarta Enmienda. En ese caso, se había investigado la posible evasión del pago de impuestos federales en la explotación de un cabaret por parte del imputado, a quien el agente investigador Davis le había grabado una conversación de la cual surgía que le había ofrecido una suma de dinero para sobornarlo. Esa maniobra fue la base de la acusación; la defensa estuvo dirigida contra la grabación del diálogo, por

¹⁴⁵ CF San Martín, Sala I, L.L., del 26/6/96, f.94.423.

¹⁴⁶ “López vs. United States” U.S. Supreme Court, 373 (1963) U.S. 427, 23 de mayo de 1963.

cuanto había sido lograda mediante una violación a los derechos protegidos por la citada enmienda.

La Corte rechazó el planteamiento diciendo que no existía tal afectación, porque los aparatos mecánicos fueron usados sólo para obtener evidencia confiable de una conversación en la cual el agente del gobierno era sólo un participante y podía recordarla ante un tribunal.

Por lo tanto y aunque con limitaciones vale tener presente que la figura del agente encubierto también se utilizó en Estados Unidos y en un tema de evasión tributaria.

En lo que hace a la legislación argentina, ya se vio que la figura del agente encubierto sólo estaba prevista en la ley de drogas, pero como precedente para su utilización para otras figuras delictivas cabe tener en cuenta el Fallo de nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁴⁷ donde se sostiene que: “El empleo de un agente encubierto para la averiguación de los delitos no es por sí mismo contrario a garantías constitucionales.

Además, regula su actuación de la siguiente manera: La conformidad con el orden jurídico del empleo de agentes encubiertos requiere que el comportamiento de ese agente se mantenga dentro de los principios del estado de Derecho, lo que no

¹⁴⁷ “Corte Suprema de Justicia de la Nación Nº 400. XXII Fiscal c/ Fernández, Víctor Hugo del 11/12/90. t. 313; p. 1305.

sucede cuando el agente encubierto se involucra de tal manera que hubiese creado o instigado la ofensa criminal en la cabeza del delincuente. ... Hay que distinguir los casos en que el agente encubierto o colaborador sólo se limita a reproducir para el proceso aquello de lo que fue testigo por la actitud voluntaria de quien tenía el derecho de exclusión sobre su ámbito constitucionalmente protegido, de aquellos en los que se configura una verdadera intrusión a la intimidad excediendo los límites de lo que el titular de ese derecho de exclusión admitía que fuera conocido por el extraño”. Esto surge del voto del ministro Dr. Fayt al que adhirieron los magistrados Levene, Belluscio, Barra, Nazareno, Oyharzarte y Moliné O’Connor.

Es decir –como señala Carrió¹⁴⁸ - que las pautas que la Corte Suprema tomó en cuenta para admitir el empleo de agentes encubiertos son:

a) Que el comportamiento del agente se mantenga dentro de los límites del Estado de Derecho.

b) Que el agente encubierto no se involucre de tal manera que hubiese creado o instigado la ofensa criminal en la cabeza del delincuente.

¹⁴⁸ Cfr. Carrió, Alejandro D., obra citada, pág. 140.

La violación a la garantía del debido proceso se entiende que se dará, si el acto del agente de la autoridad estuvo encaminado a la realización de un plan delictivo.

Resulta este un argumento muy sólido como para verificar que dicho supuesto no se da en la figura del agente fiscalizador.

Como señala Garibaldi¹⁴⁹ se pueden distinguir dos clases de prácticas. Aquéllas donde el agente provoca la comisión de un delito cuya ejecución vigila, ocultando la realidad de la situación; y las que derivan del aprovechamiento de la ignorancia del engañado, cuya acción delictiva tuvo inicio sin que el agente la hubiera provocado y de la que también saca provecho. Es decisivo en todo caso, definir qué se entiende por *provocación*. En ambas especies, el agente tiene acceso a ciertos lugares donde se guarda información que procura o bien, trata con personas que se la brindan. La pretensión de utilizar la información obtenida genera tensiones en todo caso.

La jurisprudencia de la Corte Suprema estadounidense se ha pronunciado en varias oportunidades sobre esta cuestión. Los autores argentinos han recogido las referencias de sus fallos. El primer caso planteado respecto de la validez del ingreso en una

¹⁴⁹ Cfr. Gustavo E. L. Garibaldi, Ob cit., pág. 138.

oficina privada por un funcionario del gobierno, sin orden judicial, valiéndose de engaños, fue “Gouled vs. United States”¹⁵⁰.

A. Gouled, un funcionario que había logrado el consentimiento para el ingreso a su oficina simulando amistad, revisó secretamente documentos e incautó algunos que incriminaban a aquél. La Cámara de Circuito, a través de un procedimiento de “consulta”¹⁵¹ obtuvo de la Corte la siguiente opinión: cualquier pesquisa y secuestro irrazonable afecta la Cuarta Enmienda. Consideró que podían ser calificados así, tanto aquellos producidos mediante amenazas o coacción, cuanto los obtenidos de manera clandestina, en tanto invaden de modo análogo la seguridad e intimidad del hogar, de la oficina o papeles de su dueño.

Lewis vs. United States¹⁵², fue un caso de venta de marihuana realizada en el domicilio de Lewis, quien invitó allí al agente que se presentó bajo nombre ficticio. En ese caso, el agente en sus visitas domiciliarias no vio, escuchó, ni se apoderó de nada que no fuera parte del negocio ilícito. La Corte dijo que la utilización de agentes encubiertos no está por sí prohibida constitucionalmente y aun entendió que era legítima su utilización por el gobierno, en casos de actividades delictivas organizadas. El mero ingreso del agente en la vivienda del acusado no convierte el procedimiento en

¹⁵⁰ 255 US 298, 1920.

¹⁵¹ Hendler y Gullco mencionan que ese procedimiento denominado “certification”, si bien nunca fue derogado, es considerado letra muerta. Véase: Hendler, Edmundo, y Gullco, Germán V.: “La utilización de agentes encubiertos en la jurisprudencia de la Corte de los Estados Unidos”, JA, 1995-I, p.721, nota 18.

¹⁵² 385 US 206, 1996.

inconstitucional cuando es invitado con el propósito de celebrar negocios ilícitos¹⁵³.

La investigación muestra la siguiente evolución general del criterio mayoritario de la Corte estadounidense entre 1932 y 1996.

Suscribiendo siempre a la llamada tesis subjetiva, lo relevante para decidir acerca de la legitimidad de la acción de agentes del gobierno que provocan bajo engaño la realización de delitos, es la predisposición criminal del inducido. Tal predisposición debe ser anterior a la acción de los agentes, siendo irrelevante si éstos a su vez contribuyen aportando una sustancia ilegal. De modo que no sólo se convalida la acción de los agentes que, por sí, o valiéndose de otros, *engañan* sobre su verdadero propósito e identidad a aquellos con quienes mantienen trato, sino también a los que con su acción provocan la comisión de infracciones, en la medida en que la predisposición de quienes las comenten fuera previa a su ingreso en la escena. Eso sí, es del Estado la carga de probar tal predisposición.

Montoya ¹⁵⁴ sintetiza del modo que sigue, las tesis objetiva y subjetiva, concebidas para decidir si la defensa de entrampamiento es aplicable.

¹⁵³ Conf. Hendler- Gullco: Ob. Cit., pág. 722.

¹⁵⁴ Cfr. Montoya Mario D.: *Informantes y técnicas de investigación encubiertas*, Ah-Hoc, Buenos Aires, 1998, pág 135.

La **objetiva** cuestiona la legitimidad del método de inducción policial usado para reunir prueba de cargo contra una persona, más allá de su predisposición o no para cometerlo. La **subjetiva** rechaza la defensa cuando la persona está predispuesta a cometer el delito, aunque lo cometa como consecuencia de la actividad policial desarrollada. La superioridad de los motivos que sustentan la tesis objetiva parece evidente.

En la Argentina, como ya se ha mencionado, fue el caso conocido como “Fiscal c/ Fernández”¹⁵⁵, aquel que dejó abierto el camino para la introducción legislativa del agente encubierto.

Los hechos tuvieron ciertas peculiaridades que cabe mencionar. La policía había detenido a un ciudadano boliviano de apellido Fernández en cuyo poder había secuestrado cocaína. A través de sus dichos formulados estando detenido, localizaron a otro ciudadano de la misma nacionalidad de apellido Chaad, a quien también se le secuestró la misma droga. Además, la policía supo por Fernández que había más droga procedente de Bolivia en el consulado de ese país, residencia permanente del cónsul. Allí se presentó Fernández acompañado de un oficial que no se identificó, entregándole nueve kilos de cocaína. Para sortear la prohibición de requisa de locales consulares reglada por la Convención de Viena de 1963 (quien si permite la simple visita consentida por el Jefe de

¹⁵⁵ CSJ, n° 400. XXII caso “Fiscal c/ Fernández, Víctor Hugo”, 11/12/1990. *Fallos*, 313:130; *LL*, 27/3/1991, pp. 1 y ss.

la oficina consular). El cónsul fue llamado a un lugar público a fin de prestar asistencia a Chaad y entonces, fue detenido.

Señala Garibaldi¹⁵⁶ que los autores argentinos han criticado su doctrina desde varios ángulos.

La Corte argentina siguió criterios aceptados en la Estados Unidos de América que vedan al Estado “crear” un delito con el fin de penar a su autor, aunque distinguiendo la situación de quienes están “predispuestos” para delinquir y quienes no, con cita de aquellos precedentes donde se afirmó que la actividad del agente provocador es lícita, si existe una “predisposición previa a delinquir”.

J.A. Sandro¹⁵⁷, al comentar el caso, advierte que nuestra Corte Suprema ha legitimado de manera general el empleo de agentes oficiales en la investigación penal, al invocar la necesidad de penetrar en el círculo de intimidad de las organizaciones que perpetran delitos graves, para lograr eficacia. Se ha inspirado en precedentes de los Estados Unidos de América para distinguir provocación, de aprovechamiento de la predisposición para cometer delitos. Cuando el delito es producto de la *actividad* creativa de los oficiales que ejecutan la ley, deben desecharse las

¹⁵⁶ Cfr. Gustavo E. L. Garibaldi, Ob cit., pág. 150.

¹⁵⁷ Cfr. Sandro, Jorge A.: “Una distorsión de las garantías constitucionales: el agente encubierto, la inviolabilidad del domicilio y el debido proceso legal”, Doctrina Penal, Año 15, 1992-A, pág. 131/132.

pruebas obtenidas por la actividad criminal de la policía, siendo aplicable la defensa de *entrapment*.

c) **El delincuente arrepentido**¹⁵⁸

Se trata del sujeto que, estando imputado por la comisión de un delito, mostrándose arrepentido por su pasado, para evitar la pena que pudiera corresponderle u obtener una menor, informa a la autoridad jurisdiccional sobre los extremos que puedan conducir al desbaratamiento de sus actividades y la destrucción de la asociación.

La ley 24.424 incorporó a la ley 23.737, la figura del “arrepentido” como técnica para conocer desde adentro, de la asociación, todo lo que hace a su organización, operatividad, proyectos y poderío, de modo tal que esos datos sean útiles para destruir la agrupación.

Si esto último se consigue, la ley prevé un premio de disminución de pena o eximición de ella¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Cfr. Manonellas, Graciela N.: “Sobre la investigación penal ante el cuerpo del delito”. Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, N° 91, – Editorial La Ley. Año 2009.

¹⁵⁹ Se logró concretar mediante la ley 25.472 dictada el 19 de junio de 2003, por lo que se incorporó como art. 41 ter del Cód. Penal, el siguiente: “Art. 41 ter: Las escalas penales previstas por el art. 142 bis y 170 de este Código podrán reducirse en un tercio del máximo, y en la mitad del mínimo respecto de los partícipes o encubridores que, durante la sustanciación del proceso o antes de su iniciación, proporcionen información que permita conocer el lugar donde la víctima, se encuentra privada de libertad, o la identidad de otros partícipes o encubridores del hecho, o cualquier otro dato que posibilite su esclarecimiento. En caso de corresponder prisión o reclusión perpetua, podrá aplicarse prisión o reclusión de ocho (8) a quince (15)

Se deberá distinguir al “arrepentido”, del que se rotula simplemente “informante”, conocido en la jerga como “datero” o “buchón”, y que por el contrario ha sido rechazado por el legislador.

A diferencia del “arrepentido” este “informante” no forma parte de la asociación delictiva; es decir que trabaja desde fuera, en donde, por su vinculación con el hampa, tiene y obtiene muchos datos. Se diferencia también del arrepentido en el hecho de que éste, obtiene como beneficio únicamente una modificación total o parcial de la pena. En tanto que el informante aspira a cobrar dinero por el informe que, en definitiva, vende.

La aparición en el elenco normativo de la ley 25.742 (sancionada el 4 de junio del 2003, promulgada el 19 de junio del 2003 -Adla, Bol. 16/2003, p. 13-) vinculada al secuestro de personas ha consagrado -siguiendo una tendencia ya anunciada por las leyes 24.424 y 25.521 (Adla, LV-A, 27; LXII-A, 29)- al delator judicial.

A poco que se repase la reciente ley 25.742 vemos que el arrepentido se introduce en la legislación nacional argentina, aunque con modalidades propias, que la distingue de sus antecesoras. En efecto, la misma luce en un agregado al art. 41 del

años. Sólo podrán gozar de este beneficio quienes tengan una responsabilidad inferior a la de las personas a quienes identificasen”.

del C.P. pero, contrariamente a aquéllas, subordina la aplicación del instituto a dos características bien diferenciadas:

a) El delator debe revestir la calidad de partícipe o encubridor.

b) La persona delatada debe tener un ascendiente en la estructura vertical de la organización respecto del confesor.

Las modalidades que se destacan en el “nuevo arrepentido” señalan que se ha querido evitar la delación de los llamados “perejiles” es decir evitar que los jefes u organizadores de las mismas se beneficien delatando para ello a personas que se encuentran sujetas a su autoridad.

Por otra parte, la ley no habla de exención total de pena sino de una reducción en las escalas punitivas.

C. Moscato¹⁶⁰ lo ha definido como aquella persona a la que se le imputa un delito y que brinda a la autoridad judicial información significativa sobre la identidad de los autores, coautores, partícipes o encubridores, para beneficiarse en la reducción o en la eximición de la pena.

Para Montoya¹⁶¹ el concepto se circunscribe a los favores procesales que se le acuerdan a quienes colaboran con la investigación para cierto tipo de delitos. A poco que analicemos la

¹⁶⁰ Cfr. Moscato, Claudia A.: "El agente encubierto", Ed. La Ley, Bs. As., 2000, p. 2

¹⁶¹ Cfr. Montoya Mario D.: Ob cit.pág. 202.

evolución etimológica del vocablo fácil es inferir que “el arrepentido” encuentra su fuente en la expresión italiana “pentito” y está relacionada con beneficios procesales que se les conceden a quienes brinden su colaboración con las pesquisas judiciales. Es decir, que el Estado -a cambio de dichos favores- obtiene información que permite luchar contra el crimen organizado. Este instituto tuvo su simiente en la necesidad de aquél de contar con una herramienta que le permitiera dotarse de información vinculada con delitos llevados adelante por agrupaciones mafiosas y sobre los datos filiatorios de sus integrantes¹⁶².

Con la sanción de las leyes 24.424, 25.521 y 25.742 la figura del arrepentido ha encontrado el pináculo de su consagración normativa. En materia de delitos relacionados con estupefaciente, o contrabando, los que se vinculan con actos de terrorismo y los atinentes al secuestro de personas, el Estado nacional ha acudido a figuras controvertidas que lo habilitan para pactar con los delincuentes -reduciéndoles o eximiéndolos de pena- a efectos que los mismos brinden información relevante de las organizaciones criminales que le permitan desbaratar a las mismas.

Esta figura es un instrumento de política criminal, adaptado al proceso penal, lugar donde brinda la información el delator, lo cual es harto sensible para él y para sus cofrades. De ello se infiere,

¹⁶² Cfr. Báez, Julio C. - Cohen, Jessica, "El delator judicial", La Ley, 2000-C, 1125; Montoya, Mario Daniel, ob.cit., p. 202.

que la figura en cuestión poco tiene que ver con quien desiste en el injusto según las previsiones del 43 del C.P. Así Maurach¹⁶³ señala que la antigua teoría del perdón encontró numerosos adeptos después de la publicación del revolucionario artículo de Bockleman en NWJW55, 1417. Esta teoría expresa el correcto razonamiento de que el desistimiento hace que la tentativa merecedora de pena evite su amonestación, lo que habla a las claras que la exención se funda en razones de la consumación del delito. El reo ha hecho todo lo necesario con el objeto de evitar la consumación y es en la externalización de esa conducta donde se ve patente el arrepentimiento. Por el contrario, el arrepentimiento, como galardón procesal, no se vincula con una situación introspectiva del beneficiario quien desaprueba su accionar. Si partimos de la base que el injusto ya se ha cometido, o se está cometiendo, el aporte de información se vincula más con la exención que con su ánimo. Por ello, la figura del arrepentido nada tiene que ver con el desistimiento regulado en el art. 43 de C.P.

Se ha dicho con acierto que el delator se engloba en el género de las causas personales del levantamiento de la pena que eliminan, con carácter retroactivo, la punibilidad ya surgida, que no se confunde con una de sus especies: el arrepentimiento activo¹⁶⁴.

¹⁶³ Cfr. Maurach Reinhart, "Derecho Penal", t. 2, p. 72/73, Ed. Astrea.

¹⁶⁴ Cfr. Arce, Enrique - Marum Elizabeth, "La figura del informador", ps. 323/326 en Cuaderno de Doctrina y Jurisprudencia Penal, Año III, N° 6.

En el campo penal tributario -como ya se dijo- no se cuenta con esta figura, pero debe tenerse presente que en aquellos casos de delitos cometidos por grandes asociaciones podría aplicarse - más allá de que se comparta o no su incorporación-

d) El testigo protegido. Leyes 23.737 y 24.424

Como vimos, la ley 24.424 (B.O. 9/1/1995) establece modificaciones e importantes incorporaciones a la ley 23.737, entre ellas la de protección de testigos que den su aporte en investigaciones y causas de esta clase de delitos.

Ya el dictamen de las Comisiones de Legislación Penal y de Drogadicción de la Cámara de Diputados de la Nación, reflejaba este objetivo al establecer que “el presente proyecto tiene por objeto dotar al sistema penal encargado de investigar y sancionar los delitos vinculados con el narcotráfico, de los medios adecuados para mejorar su eficacia. El fenómeno del narcotráfico responde a las características de lo que se ha dado en llamar ‘delincuencia organizada’. Esa nueva forma de delincuencia requiere la debida actualización del sistema penal, a efectos de que la respuesta sea acorde a la gravedad y complejidad del fenómeno”.

El artículo 33 bis, incorporado por la Ley 24.424, reza: “Cuando las circunstancias del caso hicieren presumir fundadamente un peligro cierto para la vida o la integridad física de un testigo o de un imputado que hubiese colaborado con la

investigación, el tribunal deberá disponer las medidas especiales de protección que resulten adecuadas. Estas podrán incluso consistir en la sustitución de la identidad del testigo o imputado, y en la provisión de los recursos económicos indispensables para el cambio de domicilio y de ocupación, si fuesen necesarias. La gestión que corresponda quedará a cargo del Ministerio de Justicia de la Nación.”

El fundamento de esta norma es el de obtener la colaboración en la investigación por parte de los testigos sin quedar expuestos a una represalia por parte de la organización narcocriminal en contra de la cual están declarando.

La ley establece que a los testigos que lo requieran se les brindarán las “medidas especiales de protección que resulten adecuadas”, con lo que fija un criterio amplio y flexible para decidir cuál o cuáles pueden ser las más convenientes.

e) La Sustitución de identidad del testigo¹⁶⁵

Esta medida consiste en el cambio de nombre del testigo. Se trata de la medida más extrema que se puede tomar en aras del resguardar al testigo de las eventuales venganzas que pueda sufrir. Es un último recurso si se tiene en cuenta las consecuencias que

¹⁶⁵ http://www.ub.edu.ar/investigaciones/tesinas/104_klass.PDF

ello le trae a la persona y su familia y las dificultades materiales de una tramitación de este tipo. “... es una verdadera excepción a la ley civil que regula todo lo relativo al nombre e identidad de las personas; sin embargo, por una cuestión de política criminal, se ha considerado conveniente sacrificar lo que disponen a este respecto las normas civiles, para proteger a la persona que ha colaborado con la represión del narcotráfico”¹⁶⁶.

Por otra parte, el testigo protegido puede, luego de superado el cerco de presiones y amenazas sobre su vida y la de los suyos, querer recuperar su identidad original, lo cual es legítimo ya que el cambio de identidad fue realizado y tiene vigencia mientras duran las circunstancias que determinaron esta medida.

En cuanto a la posición de recursos, aunque la ley no lo puntualiza se trata, básicamente, de recursos económicos. Recursos que serán utilizados para el cambio domiciliario y ocupacional.

En cuanto al responsable de la gestión se pone a cargo de proteger a los testigos en el marco de la normativa sobre narcotráfico al Ministerio de Justicia de la Nación. Para ello, y a través del decreto 262 del año 1998, se creó la Oficina de Protección de Testigos e Imputados que se encuentra bajo la esfera de la Secretaría de Justicia (art.1). En la norma (art. 5) se menciona a los Ministerios del Interior, de Trabajo y Seguridad Social y la

¹⁶⁶ Cfr. Edwards, ob. cit., p. 122.

Secretaría de Desarrollo Social de la Presidencia de la Nación, como las carteras que intervienen especialmente en cuestiones relativas a la sustitución de identidad, nueva ocupación y cambio de domicilio, respectivamente.

En el decreto señala que la Oficina realizará todas las medidas que considere necesarias de protección del testigo “o familiares directos”, tanto para asegurar su salud, su seguridad y bienestar, incluyendo su estado psicológico y adaptación social “mientras persista el peligro” (art. 5). Por un lado, se destaca la cobertura de los familiares más cercanos, cuestión que no había sido prevista por la ley de estupefacientes, y por otra parte es de resaltar que no se señala un plazo de tiempo fijo en cuanto a la extensión de la cobertura, ya que la misma subsistirá “mientras persista el peligro”. La intervención de la Oficina no surge por una decisión propia sino que empieza a intervenir a partir del requerimiento que le realiza la autoridad judicial competente (art. 3). Desde el punto de vista administrativo, la “existencia” del sujeto en su calidad de testigo protegido se registrará en un legajo de trámite *secreto* y todas las actuaciones que se realicen en torno a su persona tendrán dicho carácter (art. 3).

f) Entrega vigilada¹⁶⁷

¹⁶⁷ http://www.ub.edu.ar/investigaciones/tesinas/104_klass.PDF

También fue incorporada por la ley 24.434 a la ley 23.737 de represión del narcotráfico. Esta institución se dará cuando ya producido el conocimiento del desarrollo de un embarque de drogas, se permite que él continúe hacia su destino y entrega definitiva al destinatario, con la finalidad de conocer así toda la organización de origen y destino, su movimiento y distribución, y una vez individualizados todos sus responsables, poder detenerlos y sancionarlos, destruyendo todo el sistema.

La inspiración que anima esta técnica, que en definitiva no implica sino permitir la consumación del delito, es la de tomar conocimiento de la totalidad de la organización delincidencial¹⁶⁸.

g) Testigo de identidad reservada¹⁶⁹

Ante ese cuadro y la falta de capacidad del Estado para brindar garantías de seguridad, surge la práctica de la declaración anónima que encuentra fundamento en la intimidación que se producirá sobre el testigo y en la necesidad de buscar un equilibrio entre los intereses de la sociedad –que repudia el encontrarse cada vez más desprotegida-, de los acusados y de los testigos.

Una de las grandes preguntas a contestar será: ¿podrá llevarse a cabo una instrucción con garantías, apoyándose en fuentes como

¹⁶⁸ Cfr. Moras Mom, Jorge R., obra citada, pág. 190.

¹⁶⁹ http://www.ub.edu.ar/investigaciones/tesinas/104_klass.PDF

los indicadores ocultos, las declaraciones anónimas, como pruebas suficientes para la justificación de una condena?

Pese a la falta de definición, el avance en la investigación de esta temática, permite obtener muy claras inclinaciones respecto de cuáles áreas delictivas y cuáles formas de comisión han de incluirse al menos típicamente en el ámbito del concepto, o cuando menos, caratulables como “delitos graves”; he aquí una lista ilustrativa del asunto: a) narcocriminalidad; b) lavado de dinero; c) robo y encubrimiento con vehículos; d) tráfico de personas; e) daño al medio ambiente; f) terrorismo, etc¹⁷⁰...

h) El sujeto delator y la violación de secreto¹⁷¹

El art. 31 (sextes) de la ley de narcotráfico es otro de los agregados de la reforma (ley 24.424) que busca persuadir de un posible accionar desleal o negligente a quienes tienen a su cargo la responsabilidad de velar por la seguridad del testigo protegido y guardar secreto acerca de sus nuevas condiciones de vida. Es la sanción que le cabe a quién delata al testigo protegido. Su redacción establece: “El funcionario o empleado público que indebidamente revelare (...) la nueva identidad o el domicilio de un testigo imputado protegido, será reprimido con prisión de dos a seis años, multa de diez mil a cien mil pesos e inhabilitación absoluta perpetua. El funcionario o empleado público que, por impudencia,

¹⁷⁰ Cfr. Gropp, Walter y Huber, Bárbara. Ob. cit. pg. 404.

¹⁷¹ http://www.ub.edu.ar/investigaciones/tesinas/104_klass.PDF

negligencia o inobservancia de los deberes a su cargo, permitiere o diere ocasión a que otro conozca dicha información, será sancionado con prisión de 1 a cuatro años, multa de un mil a treinta mil pesos e inhabilitación especial de tres a diez años”.

La figura puede ser dolosa, o culposa, entendiéndose en este último caso que el deber de cuidado que les cabe a quienes tienen la misión de custodia y protección es imprescindible para cumplir con el objetivo.

Para evitar confusiones, a esta altura es imprescindible diferenciar los institutos “protección de testigos”, por un lado, y “testigo de identidad reservada”, por otro. El primero, como ya ha sido visto, está ampliamente legislado, tanto en normas de alcance general (C.P.P.N.) como en normas específicas (Ley de Narcotráfico) y la necesidad de contar con uno más sistemas de este tipo es, genéricamente, aceptado pacíficamente. El segundo instituto, salvo la excepción del código procesal jujeño, no está legislado puntualmente, y su aplicación es blanco de cuestionamientos en torno a su constitucionalidad y validez procesal.

D’Albora considera que “Ocultar los datos personales impide el control de la prueba por los interesados y afecta el ejercicio cabal de la defensa en juicio”¹⁷². Por su parte el Pacto Internacional de

¹⁷² Cfr. D’Albora, Francisco J., Código Procesal Penal de la Nación, 5ta. Edición, Lexis Nexis – 2002, nota 27.

Derechos Civiles y Políticos que en nuestro país tiene rango constitucional señala que toda persona “... acusada de delito tiene derecho en plena igualdad a interrogar o hacer interrogar a los testigos de cargo y a obtener la comparecencia de los testigos de descargo y que éstos sean interrogados en las mismas condiciones que los testigos de cargo”, (art. 14.3 P.I.D.C.P y art. 75, inc. 22, párrafo segundo C.N.)

Para Zaffaroni las declaraciones de los testigos de identidad reservada “son un mero indicio, porque al no saberse la identidad del testigo no puede evaluarse la fuerza convictiva de sus declaraciones, es decir, la verosimilitud o no de lo que dice”. El jurista también traza una comparación con el testigo protegido: “Una cosa es un testigo de identidad reservada y otra cosa es un testigo protegido. Si yo no sé quién es el testigo no puedo criticar el valor del testimonio. Por supuesto que se puede preservar la identidad del testigo hasta el momento del juicio oral, pero en ese momento tengo que revelarla. El testigo protegido es otra cosa: es un testigo cuya identidad se conoce, pero al que se protege antes y después de prestar testimonio y al que eventualmente se le puede cambiar el nombre y el domicilio para que después de declarar pueda vivir seguro. El testigo de identidad reservada es el mismo caso de los “jueces secretos”, donde no se sabe quién está juzgando”¹⁷³.

¹⁷³ Cfr. Zaffaroni, Eugenio Raúl, Caso AMIA Reportajes, 16/10/2001. www.diariodeljuicio.com.

Ahora bien, a pesar de la falta de regulación en la materia, su aplicación es utilizada (en determinados casos) y justificada (parcialmente) por parte de la justicia penal.

i) La utilización y posible idoneidad de estas técnicas en los delitos tributarios

El Estado en algunos casos ha confesado hallarse impotente para combatir algunos delitos con los métodos tradicionales. Ello vio germinar la introducción de nuevos institutos que se tradujeran en lo que hoy se denomina “derecho premial”¹⁷⁴. Podemos definirlo como un conjunto de normas que regulan los galardones procesales que reciben quienes colaboraron con las investigaciones criminales revelando datos de interés para desbaratar organizaciones mafiosas.

Pero llevado al campo del proceso, como señala Ercolini es allí donde se infiere cuando se acude a estas investigaciones inquisidoras, que se desestabiliza la relación causal entre delito y pena variando el lógico desarrollo procesal, volviendo al sistema inquisitivo, siendo allí lo más grave es la disminución de la defensa ya que queda subordinada a la acusación condicionando la estructura triangular del proceso y regresando a los tipos penales de autor más que de acto. Una muestra de particular encono con el derecho premial, ya que el arrepentido trastoca las garantías

¹⁷⁴ Cfr. Báez, Julio C. - Cohen, Jessica, "El delator judicial", La Ley, 2000-C, 1125.

constitucionales básicas que, por promover comportamientos inmorales, rompe con los principios superiores de la política criminal de un Estado y, para colmo, resulta ineficiente por lo que necesariamente debemos esperar un panorama desolador para la seguridad jurídica.”¹⁷⁵

En igual ponencia se enrola Ziffer¹⁷⁶ para quien los arrepentidos o “testigos corona” germinan una armonía aparente en el proceso o bien plagada de un alto costo para el derecho de defensa. Convertir la confesión en una atenuación de la pena, en objeto de trueque, puede tener efectos nefastos, pues, hacerle saber al imputado que su confesión posiblemente lo libere de pena, reduce su libertad. Las propias palabras del juez ofreciendo una reducción de pena a cambio de una autoincriminación, de por sí tiene un efecto coactivo que ataca la voluntariedad del imputado.

En la vereda opuesta se colocó Spolansky¹⁷⁷ “quien señala, básicamente, que tres son las críticas que se le efectúan a la figura:

a) que alienta la delación.

b) que constituye un modo contemporáneo de la vuelta a la tortura.

¹⁷⁵ Cfr. Ercolini, (“La conducta procesal en la determinación de la pena”, Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal, Ed Ad Hoc, Año III, N° 6 361/404.

¹⁷⁶ Cfr. Ziffer, Patricia S, “Lineamientos de la determinación de la pena”, Ed. Ad-Hoc, Bs. As, 1996, págs 173/75.

¹⁷⁷ Cfr. Spolansky Norberto Eduardo, “El llamado arrepentido en materia penal”, La Ley, 2001-F, 1434.

c) que el delator judicial es conminado a la elección de la pena más leve cuando en un debate oral y público puede obtener una admonición menor.

Rechaza el jurista todas estas objeciones señalando que la adopción del instituto permite el descubrimiento de estos delitos, que no es posible concebir a la negociación como una suerte de tortura moderna sino de indicarle al imputado un criterio utilitario y, en cuanto a la elección de la pena menor, es un alea que debe afrontar producto de un debate oral.

Concluye - y en esto si podríamos coincidir - que el instituto sería de gran utilidad para la sociedad en lo atinente a delitos de difícil prueba.

Existe una noción de “proceso justo”¹⁷⁸, cual se consolidara en la etapa avanzada de la clásica conquista liberal de la “garantía de la defensa en juicio”. La evolución de lo que algunos autores han dado en llamar, como se ha manifestado, *proceso justo*, muestra un registro sensible y adecuado al moderno pensamiento de la ciencia del proceso. Y habrá que insistir entonces no habrá derecho sin garantía, por más que se los declaren o enuncien solemnes, serán documentos que de nada valdrán, si la garantía está ausente, es imperfecta o en los hechos no se respeta. Se estará

¹⁷⁸ Garibaldi señala que la noción señalada ha sido claramente expuesta en un trabajo de Morello, Augusto M. Del Debido Proceso y la Defensa en Juicio al Proceso Justo Constitucional. Diario La Ley. 13 JUN 2.003. Ed. La Ley Buenos Aires. Año 2003. pg. 3.

nuevamente ante la clara impronta existencialista, que con meridiana sencillez postuló Franz Kafka en su magnánime obra “el proceso”¹⁷⁹.

Hay algunos autores que sostienen que el proceso judicial y su desarrollo, es más importante aún que la imposición misma de la pena. Otros, por el contrario, entienden que el derecho penal gira en torno al fin y función de la pena. Concordamos con aquellos que sostienen que la pena debe ser el producto de un proceso sano y garantista.

j) La utilización del dron silencioso

En Argentina la División Antidrogas Norte de la Policía de la Ciudad realizó pruebas de campo y fílmicas para desarticular puntos de venta de droga. Asimismo, se puede usar para guiar una persecución policial, ayudar a los bomberos a descubrir el foco exacto de un incendio o colaborar con la búsqueda de una persona. Estas son algunas de las otras funciones que pueden cumplir los drones utilizados por el Sistema Integral de Seguridad Pública Porteño.

Los vehículos aéreos no tripulados (VANT), creados en el campo militar para operaciones de riesgo y luego adaptados al uso civil, fueron incorporados a partir del año 2017 por la Policía de la

¹⁷⁹ Cfr. Parma, Carlos. Víctimas. Estado de situación en el proceso penal argentino...en Reyna Alfaro, Luis Miguel y otros. Victimología y Victimodogmática. Una aproximación al estudio de la Víctima en el Derecho Penal. Ara Editores. Lima, Perú. Año 2.003. pg. 651.

Ciudad y la Subsecretaría de Emergencia integrada por bomberos, defensa civil y logística.

El equipo más moderno con el que se cuenta en la C.A.B.A. es el DJI MATRICE 200. Es un dron que puede volar hasta 7 km desde el lugar donde se encuentra el piloto y permite coordinar el trabajo de dos comandos “autonomía” y “carga en caliente”, como se conoce el sistema que permite realizar el cambio de baterías sin apagar el dron.

El MATRICE 200 está diseñado para continuar con un viaje con tres motores en caso de que falle una de las hélices. También cuenta con cámaras y sensores que reducen al mínimo la chance de colisiones, con capacidad para detectar hasta la presencia de un cable de un milímetro.

Las imágenes que obtienes son monitoreadas en vivo por un móvil de transmisión. Esto permite no sólo que intervengan en persecuciones sino en situaciones de tensión como una toma de rehenes.

2.3. El derecho penal y las neurociencias

Aunque no pueda creerse el tema de las Neurociencias debe remontarse a fines del siglo XVIII. Es ahí donde Galvani, constató el hallazgo de actividad eléctrica del sistema nervioso y luego

Broca, en 1860, planteó el tema de la localización cortical de las distintas funciones cognitivas¹⁸⁰.

En cuanto al ámbito de la culpabilidad y el tratamiento jurídico penal de la peligrosidad resulta interesante citar a Demetrio Crespo¹⁸¹, quien señala que no se puede ignorar la capacidad de influencia de las Neurociencias sobre el Derecho en general y en el caso que nos ocupa sobre el Derecho Penal.

Sin duda existe una preocupación general y es el de llegar a un Derecho Penal basado en la dignidad del ser humano.

Las neurociencias pueden ayudar para mejorar la administración de justicia, para determinar los criterios de culpabilidad, entre otras cosas. Todo esto para comprender el funcionamiento biológico del cerebro a través de los comportamientos de las personas en las circunstancias que les ha tocado vivir.

El autor considera que no se trata de negar la posibilidad de acciones voluntarias y tampoco de no castigar, sino de hacerlo, en su caso, de otra forma, “una más humana e inteligente”.

En Europa existen medidas inocuizadoras de control en nombre de la peligrosidad, alguna de cuyas regulaciones legales,

¹⁸⁰ Cfr. Blanco, Carlos, Historia de la Neurociencia, Biblioteca Nueva, Madrid, 2014, PP. 63 y 79.

¹⁸¹ Cfr. Demetrio Crespo, Eduardo. Neurociencias y Derecho Penal. Nuevas perspectivas en el ámbito de la culpabilidad y el tratamiento jurídico-penal de la peligrosidad. Editorial B de F, Montevideo, Uruguay, año 2013.

como la alemana, ha tenido que ser rectificada a partir de la sentencia de Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 17/12/09¹⁸².

En opinión del autor es posible defender un concepto de “culpabilidad por el hecho” que cumpla esta función sin acudir a premisas indeterministas. Paradójicamente, la no demostración del “poder actuar de otro modo” ha conducido a una reaparición de conceptos de “culpabilidad por el carácter”, rechazable en el “Derecho Penal del hecho”.

Considera que sólo desde una consideración profundamente humanista puede tener cabida en el discurso penal y criminológico cualquier avance científico, incluido el de las Neurociencias.

De ello deriva que tomar en cuenta lo que las ciencias biológicas tienen que decir acerca del comportamiento humano e incluso, en su caso, acerca de los criterios que empleamos para imputar responsabilidad penal, pasa necesariamente por el “filtro” del respeto a la dignidad del ser humano. De otro modo, tendríamos una imagen del hombre muy próxima a la ampliamente combativa concepción del “derecho penal del enemigo”.

¹⁸² Cfr. Demetrio, 2010, PP. 386 y sis., G. Merkel, 2010

Finalmente y a modo de conclusión, el autor señala que Neurociencias y Derecho Penal deben situar en el centro de sus reflexiones al ser humano para estar a la altura de los tiempos.

Propone una solución conciliadora entre las ciencias biológicas, en particular las Neurociencias, y el Derecho Penal sobre la base de un compatibilismo humanista”. Compatibilismo, porque parte del entendimiento entre ciencias empíricas (y biológicas) y Derecho, en particular Derecho Penal. “Humanista”, porque reposa y encuentra su única razón de ser en la dignidad del ser humano.

Para el caso en que nuevos conocimientos empíricos, obtenidos a través de las modernas técnicas de neuroimagen, demuestren que se venían imponiendo penas en supuestos en los que ahora se sabe, que la conducta delictiva se desvía a déficits cerebrales, ello debe ser tenido en cuenta a favor del autor.

Es muy probable que los nuevos conocimientos den lugar a una ampliación de los casos de inimputabilidad y semiimputabilidad. Cualquier medida que se pudiera adoptar como alternativa al castigo tradicional, en todos los casos, debería respetar los mismos límites y garantías materiales y procesales que amparan a los sujetos considerados culpables en el marco del Estado de Derecho.

Sin duda mucho se habla sobre el fin de la pena. Así, el catedrático de Derecho Procesal de la Universidad de Barcelona, Dr. Jordi Nieva Fenoll¹⁸³, señaló que la pena actualmente debería cambiar de nombre, toda vez que es como que tendríamos que castigar a alguien, cuando en realidad la pena debería ser más bien una oportunidad para que alguien de alguna forma modifique su patrón de conducta si es que verdaderamente tiene ese patrón de conducta.

Señaló que la neurociencia aplicada al proceso penal, en lo que ha tratado de avanzar es en tres campos: la detección de la personalidad del reo, en la prognosis del riesgo de reincidencia de una persona y en la detección de mentiras.

En lo concerniente a la personalidad, señaló que en Estados Unidos, se ha llegado a la conclusión de que hay algunas personas que tienen una serie de lesiones cerebrales que han determinado su patrón de conducta. Sin embargo, sostuvo que salvo que haya una lesión evidente y se pueda demostrar el comportamiento previo de la persona antes de tener esa lesión, es muy complicado saber que esa lesión determina un comportamiento.

En cuanto al riesgo de reincidencia señaló que hay quienes piensan que efectivamente hay cerebros que tiene una morfología de una determinada manera que conduce a la comisión de algunos

¹⁸³ Cfr. Nieva Fenoll, Jordi. <http://www.derecho.uba.ar/derechoaldia/notas/el-fin-del-proceso-penal-neurociencia-e-inteligencia-artificial>. Año XVIII - Edición 327 03 de octubre de 2019.

delitos. Pero también hay otros que dicen que eso no se puede afirmar porque no ha habido una investigación de tantos cerebros en el mundo como sería necesario para poder dar validez a esos resultados.

Como señala Rusconi, las neurociencias ya no pueden dejarse de lado, porque cada vez más trabajos empíricos demostrarán que los procesos cerebrales ante las tomas de decisiones previas a los comportamientos que desarrollamos ponen en serio duda la real vigencia de un tal “libre albedrío tal cual creemos conocerlo”¹⁸⁴. Este es el dilema ante el cual se encuentra el derecho penal del siglo XXI.

Por un lado tenemos la experiencia de la libertad y por otro se nos hace muy difícil renunciar a la idea de que todo acontecimiento tiene una causa y que las acciones humanas son acontecimientos por lo que deben tener explicaciones causales suficientes del mismo modo que los terremotos y las tormentas¹⁸⁵.

M. Rusconi¹⁸⁶ señala que el tema no es nuevo ni siquiera desde el punto de vista del pensamiento dogmático jurídico-penal. Es así que Beling estableció que: “... Para reprochar a un hombre sus actos y, en consecuencia, castigarlo, es indispensable que aquellos

¹⁸⁴ Cfr. Demetrio Crespo, Eduardo. Obra citada, pág. 232. Capítulo VI correspondiente a Maximiliano Rusconi.

¹⁸⁵ Cfr. Searle, John, Libertad y Neurobiología. Reflexiones sobre el libre albedrío, el lenguaje y el poder político. Paidós, Barcelona, 2009, pág. 28.

¹⁸⁶ Cfr. Rusconi, M. citando a Beling, Ernest, Esquema de Derecho Penal, trad. del original alemán, Grundzüge Des Strafrecht, 11º ed., 1930, trad. de Santiago Soler, Librería del Foro, Bs. As., 2002, pág. 64.

sean la expresión de su propia personalidad, por la cual él responde, como dueño de su obrar, que su obrar sea la expresión de una espontaneidad existente en él (autodeterminación). Conforme a la cual él podría decidirse por o contra la acción.

Si un sujeto en su obrar, se determina por su carácter, y por motivos concurrentes, con necesidad tal, que la acción se produce por sí misma y de modo para él inevitable, no se comprende dónde podría insertarse reproche alguno contra él por causa de su obrar. Desde el punto de vista del determinismo estricto (doctrina de la falta de libertad en la voluntad humana), es inconcebible un derecho penal que vincule la pena a la inculpación de un hombre. Desde tal punto de vista, existen sí hombres peligrosos y medidas preventivas contra ellos, pero no culpa ni retribución”.

En la frase de Beling se advierte que el problema, en sus contornos globales, ya era conocido en el nacimiento mismo del pensamiento dogmático jurídico-penal moderno y ha acompañado toda la evolución del sistema de la teoría del delito.

Rusconi finaliza diciendo que el perjuicio de reproche requiere una nueva permeabilidad científica. De eso depende la legitimidad social del derecho penal.

2.4. El derecho penal del enemigo vs. Las ciencias del comportamiento: la sociología, la psicología

El Derecho Penal del Enemigo y el Derecho Penal Tributario

“¿Por qué la gente evade? ¿Por qué hay dudas sobre lo recaudado? ¿Por qué no hay conciencia tributaria?”.

La duda gira en torno a desentrañar si por las penas que tiene el Régimen Penal Tributario, el evasor es considerado un enemigo de la sociedad porque los componentes de ésta última así lo consideran o sólo porque aquellos pocos precursores de la reforma así lo pretendieron introducir.

Antes de entrar en tema nos remitiremos a la Biblia para saber si en el Libro Sagrado ya se hacía alusión al ENEMIGO.

En el Catecismo de la Iglesia Católica¹⁸⁷ (1992) el canon 2409 prescribe que son también moralmente ilícitos “el fraude fiscal” y el canon 2436 establece que: “Es injusto no pagar a los organismos de seguridad social las cotizaciones establecidas por las autoridades legítimas”.

Si bien en el Antiguo Testamento en; DEUTERONOMIO 2, 34-35 se hace referencia directa a lo que es considerado Enemigo al decir: “Nos adueñamos de todas sus ciudades y las dimos todas ellas al anatema, sacrificando hombres, mujeres y niños, sin dejar

¹⁸⁷ Cfr. Leonetti, Eduardo. Manonellas Graciela Nora. Lucha contra la evasión (Un enfoque ius filosófico)”, presentado y publicado en el Concurso Anual de Monografías, año 1999, del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas. “Pena privativa de la libertad y pena de multa en la Ley Penal Tributaria”, Doctrina. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Publicado en el Boletín Informativo, octubre de 2000

sobrevivientes. Solamente nos reservamos los ganados y los despojos de las ciudades conquistadas”. Y también en el Antiguo Testamento se toma el concepto de Extranjero que usa Cari Schmitt, en: LEVITICO 24, 10-22 Blasfemia y ley del tali3n: “...El que maltrata a su pr3jimo ser3 tratado de la misma manera, fractura por fractura, ojo por ojo y diente por diente, es decir, recibir3 lo mismo que 3l ha hecho al pr3jimo. El que matare una bestia, la pagar3 y el que matare a un hombre, morir3. La misma justicia usar3is con el extranjero y con el ind3gena: Yo Jav3, nuestro Dios...”.

Ya en el Nuevo Testamento se habla del amor al enemigo en: SAN LUCAS 6, 27-36 AMOR AL ENEMIGO (MT. 5. 28-48): “Yo os digo a vosotros que escuch3is: amad a nuestros enemigos...Pero vosotros amad a vuestros enemigos, haced el bien y prestad sin esperar remuneraci3n, as3 ser3 grande vuestra recompensa y ser3is hijos del alt3simo, porque 3l es bueno para los ingratos y perversos”.

Es decir que ya en el Nuevo Testamento se establece la necesidad de estudiar la causa y prevenir antes que penar.

Lo expuesto merece un an3lisis por dem3s profundo – por dar un ejemplo- pues n3tese que hoy se castiga a la evasi3n agravada con una pena m3xima de 9 a3os, as3 el art. 2 del R3gimen Penal Tributario dice: “... La pena ser3 de tres (3) a3os y seis (6) meses a nueve (9) a3os de prisi3n cuando en el caso del art3culo 1º se

comprobar cualquiera de los siguientes supuestos: a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000); b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000); c) 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 dos millones de pesos (\$ 2.000.000); d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000)”.

Pues entonces ¿es mayor el ataque al bien jurídico Hacienda Pública que el ataque al bien jurídico Vida?. Todavía no nos atrevemos a ensayar una respuesta aunque muchos ya la pensamos.

Por su parte el artículo 15 del Régimen Penal Tributario dice: “...El que a sabiendas: a) Dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos

en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena. b) Concurriere con dos o más personas para la comisión de alguno de los delitos tipificados en esta ley, será reprimido con un mínimo de cuatro (4) años de prisión. c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión”.

Es decir que si comparamos las penas de los incisos b) y c) ¿podríamos decir que el ataque al bien jurídico Hacienda Pública es similar al bien jurídico Seguridad Pública? (ver Título VII, artículo 200 del Código Penal “Delitos contra la Salud Pública”). Envenenar o adulterar aguas potables o alimentos o medicinas”, se pena con reclusión o prisión de 3 a 10 años.

También ¿podríamos decir que el ataque al bien jurídico Hacienda Pública es similar al bien jurídico Propiedad para el caso del delito de Extorsión previsto en el artículo 168 del Código Penal?, toda vez que se pena con reclusión o prisión de 5 a 10 años.

Por su parte la ya prevista Asociación Ilícita del Código Penal (artículo 210) tiene un mínimo menor que el inciso c) del artículo 15 del Régimen Penal Tributario. Tengamos en cuenta que el

artículo 210 del Código Penal puede aplicarse para los casos del ataque al bien jurídico vida, caso del artículo 80 inciso 7 donde el homicidio puede ser finalmente conexo o causalmente conexo.

Derecho penal del enemigo es la expresión acuñada por Günther Jakobs en 1985, para referirse a las normas que en el Código Penal alemán (Strafgesetzbuch o StGB) sancionaban penalmente conductas, sin que se hubiere afectado el bien jurídico, pues ni siquiera se trataba del inicio de la ejecución. Estas normas no castigan al autor por el hecho delictivo cometido sino por el hecho de considerarlo peligroso¹⁸⁸.

Según Jakobs, ciertas personas, porque son enemigos de la sociedad (o estado), no tienen todas las protecciones y procedimientos penales que se dan a otras personas. Jakobs propone la distinción entre un derecho penal del ciudadano (Bürgerstrafrecht), que se caracteriza por el mantenimiento de la vigencia de la norma, y un derecho penal para enemigos (Feindstrafrecht), orientado a combatir los peligros, y que permite que cualquier medio disponible sea utilizado para castigar estos enemigos¹⁸⁹.

¹⁸⁸ Jakobs, Günther. Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional. Editorial Civitas S.A., Madrid, 1996. pp. 43 – 49

¹⁸⁹ Leiva, Núñez; Ignacio, José (2009-12). «Un análisis abstracto del Derecho Penal del Enemigo a partir del Constitucionalismo Garantista y Dignatario». Política criminal 4 (8): 383-407. ISSN 0718-3399. doi: 10.4067/S0718-33992009000200003. Consultado el 9 de febrero de 2023

Se habla por ello de un segundo Jakobs (1999/2003) que fundamenta la legitimidad del Derecho Penal del enemigo, en el derecho de los ciudadanos a la obtención de un mínimo de seguridad frente a quienes no cabe establecer cognitivas. Ahora bien, este segundo Jakobs insiste en que hay que mantener separados ambos ordenamientos jurídicos pues obedecen a dos lógicas distintas¹⁹⁰.

Günther Jakobs sostiene que hay que distinguir entre delincuentes que han cometido un error y aquellos que pueden destruir el ordenamiento jurídico. Los primeros son personas y deben ser tratados como tales, pues ofrecen garantía cognitiva suficiente de un comportamiento personal. A quienes no ofrecen esa seguridad cognitiva, el Estado no debe tratarlos como persona, pues entonces vulneraría el derecho a la seguridad de las demás personas. En palabras de Kant, según Jakobs, separarse de los enemigos significa protegerse frente a ellos¹⁹¹.

En esta publicación, Jakobs propone que cualquier persona que no respete las leyes y el orden legal de un Estado -o que pretenda destruirlos- debe perder todos los derechos como ciudadano y como ser humano y que el Estado debe permitir a esta persona sea perseguida por todos los medios disponibles.

¹⁹⁰ Cfr. Gómez Martín, Víctor (2007). El Derecho Penal de autor. Tirant lo blanch. pp. 268.a 279. ISBN 978-84-8456-866-7.

¹⁹¹ Cfr. Günther, Jakobs; Cancio Meliá (2006). «Manuel». Derecho Penal del enemigo (Thomson, Civitas, Cuadernos Civitas): 47 y 48. ISBN 84-470-2536-5.

Se han propuesto diversas tesis, otras denominaciones y otros marcos como “el derecho penal de autor”. Raúl Zaffaroni, aborda lo que ha sido *el enemigo* en la Historia del Derecho Penal y llega a la conclusión: la admisión jurídica del concepto de enemigo en el derecho (que no sea estrictamente de guerra) siempre ha sido lógica e históricamente, el germen o primer síntoma de la destrucción autoritaria del estado de derecho¹⁹².

Günther Jakobs analizaba como enemigo al que cometía delito y para Carl Schmitt, pues el enemigo es el otro “el extranjero” (es por la raza o por la genética). En cambio en Jakobs el concepto de enemigo es distinto, no es por la genética sino por realizar prácticas de conductas que están penadas por la ley. Es por ello que lo tomo como referente.

Jakobs dice: “... el que pretende ser tratado como persona debe dar a cambio una cierta garantía cognitiva de que se va a comportar como persona. Si no existe esa garantía o incluso es negada expresamente, el Derecho Penal pasa a ser una reacción de la sociedad ante el hecho de uno de sus miembros a ser una reacción contra el enemigo”.

Si nos quedáramos con este pensamiento de Jakobs (para aquellos que defendemos las garantías constitucionales) es muy fuerte. Pero afortunadamente Jakobs también concluye que: “a falta

¹⁹² Cfr. Zaffaroni, E. Raúl (2006). El Derecho Penal del enemigo. Dykinson. ISBN 978-84-9772-973-4.

de seguridad cognitiva, una sociedad consciente del riesgo no puede dejar de lado esta problemática; pero tampoco puede solucionarla solo a base de medidas policiales” o por qué no, “policíacas”.

Justamente, en la Encíclica de JUAN XXIII, “*Pacem in terris*” se acentúa la fundamental importancia de equilibrar derechos y deberes de ambas partes: los ciudadanos y el Estado. Dentro de este equilibrio imprescindible, el documento evoca el principio jurídico según el cual, cuanto más amplio sea el derecho de una de las partes, más amplia es, al mismo tiempo, su obligación de no perder de vista el valor Justicia, en el que aquel encuentra su apoyo.

De este modo, la idea de justicia es la que debe presidir el quehacer en general, creando normas ajustadas y de aplicación correcta a fin de encauzar acciones y corregir irregularidades.

Y se trata aquí de principios que rigen tanto para el Derecho en general en su sentido amplio, como para el ámbito del Derecho Penal Tributario.

El Estado es el que tiene, pues, la obligación de respetar estrictamente el marco legal, y el contribuyente, por su parte, de contribuir en la justa medida.

Textos fundamentales, como la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en el artículo XXXVI

determinan: “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”. Principios como este deben ser conocidos y aceptados por los ciudadanos, para posibilitar el normal funcionamiento de las finanzas públicas.

Con el fin de alcanzar la justa equidad que se encuentra en los fundamentos del régimen constitucional, resulta imprescindible disponer de un organismo tributario cuya eficiencia garantice la imposibilidad de una desigual e injusta distribución de las cargas tributarias.

Llevar a cabo una tarea tan vasta de la mejor manera, requerirá recaudar lo que corresponde con el menor monto posible en costos, tiempo invertido y medidas coercitivas.

Así el artículo 4 de la Constitución Nacional Argentina dice: “El, gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso Nacional... “. El artículo 17 de la Constitución Nacional establece: “...Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4°....”.

Merece resaltarse una frase en el pensamiento aristotélico “lo justo existe sólo entre hombres cuyas relaciones mutuas estén gobernadas por la ley: y la ley existe para hombres entre quienes hay injusticia, puesto que la sentencia judicial es el discernimiento de lo justo y lo injusto...Y entre quienes puede haber injusticia, pueden también cometerse actos injustos... y tales actos consisten en atribuirse más de lo debido de los bienes en absoluto, y menos de lo debido de los males en absoluto”¹⁹³.

De esta manera podemos incluir la Evasión Fiscal en esta definición, donde el mal en este sentido sería “la atribución, para cada uno de los deudores, del impuesto que deben brindarle a la comunidad”¹⁹⁴.

Ahora bien, planteado así el tema, cabría preguntarse cuáles son los motivos por los cuales este fenómeno tiene lugar, para intentar soluciones al respecto.

Es necesario el poder asegurarnos que las conductas consideradas tengan verdadera relevancia penal. Ya que, recordemos, en un estado de derecho, el Derecho Penal es la “*última ratio*”, siendo que no se debe acudir al derecho punitivo en aquellos casos en que se puede proteger el bien común por medios

¹⁹³ Conf. Aristóteles, *Ética Nicomachea*, Libro V, Pág. 66- Versión Española de Antonio Gómez Robledo, Edit. Porrúa S.A., 13º ed. México 1992.

¹⁹⁴ Cfr. Manonellas-Leonetti Ob.: *El abuso de las formas elusivas como especie de evasión fiscal*, pág. 181 publicado en el VII Congreso Tributario, San Martín de los Andes, 4 al 8 de septiembre de 1999, Tomo I, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.

no lesivos para los derechos de los ciudadanos, sobre todo en lo que hace al derecho tributario y sus exigencias.

Lo importante resultará de la aplicación de aquellos procedimientos propios de un estado de derecho y no de medios coercitivos.

Actualmente se puede destacar la incidencia de los delitos graves de tipo económico, emanados de aquellos delincuentes de “cuello blanco” (los white collar), quienes silencian enormes sumas de dinero (en negro), lo que implica además deliberadas conductas de evasión fiscal, o de reintegros venales.

Existe una falta de conciencia social, inherente a cada país o región, pero que parece mantener un denominador común, más allá de toda idiosincrasia: la idea de no tributar.

Ahora bien, aquellos que por principios éticos, o por sentido social cumplían con el tributo voluntario, van dejando de hacerlo por la convicción de que tributar no reedita, o porque su situación económica no permite una conducta ejemplar. Y así es como aumenta el número de personas que tributan mal o no tributan.

El Estado suele acudir a diversos medios para atenuar el problema, entre ellos las denominadas moratorias. Se trata de una especie de amnistía general y una condonación de las falencias que como recaudador tiene el propio administrador.

Se ha llegado a las penas privativas de la libertad para alcanzar una mejor tributación. O sea, tributar por el temor, por intimidación.

La experiencia en Argentina al respecto no ha sido la deseada. La aplicación de la ley ha sido escasa y mayoritariamente absolutoria, lo que evidencia la escasa efectividad de las medidas intimidatorias en este tema.

Entiendo que, más que leyes severísimas, se requiere el buen cumplimiento de buenas leyes para contribuir a fortalecer la conciencia pública y una política tributaria que se funde en el convencimiento, en una moralidad administrativa y que permita advertir la buena utilización del rédito.

Hace falta austeridad en el gasto público, hace falta fiscalización eficaz en los grandes evasores y hacen falta penas efectivas (obviamente después de un debido proceso) y proporcionales al delito cometido.

El principio de igualdad del artículo 16 de la Constitución Nacional Argentina debe ser efectivo, el Régimen Penal Tributario debe llegar a todos y en especial a aquellos que utilizan su inteligencia para evadir al Fisco y más en especial a los grandes contribuyentes que evaden.

Por todo ello es que se impone efectuar un programa novedoso de política criminal o criminológica que sea de carácter

tanto preventivo como represivo, a fin de poder detectar con exactitud la enorme evasión de divisas, las inversiones en “negro”, el ocultamiento, etc.

Previamente a la puesta en vigencia de programas criminológicos e impositivos, se propone acuñar dentro del Código Penal un título (Delitos contra la Hacienda Pública) para el delito de Evasión Fiscal, siempre teniendo en cuenta, (salvo para los casos más graves), la pena de multa como opción.

Las ciencias del comportamiento: la Sociología – la Psicología

Como señala González¹⁹⁵ una rama de la sociología fiscal se ocupa del comportamiento de los contribuyentes ante el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Las agencias tributarias y los organismos internacionales (OCDE) han puesto el acento en este aspecto para mejorar el cumplimiento voluntario y lograr una mayor efectividad de la gestión de las administraciones gubernamentales.

Hay dos corrientes de pensamiento que tratan de entender este comportamiento humano.

Una de ellas es la corriente del pensamiento innato de la *resistencia fiscal*, la cual sostiene que la antipatía a pagar los

¹⁹⁵ Cfr. González, Darío. La aplicación de la sociología, la psicología y las ciencias del comportamiento para mejorar el cumplimiento en materia tributaria. Profesor de Sistemas Tributarios del Master Oficial en Hacienda Pública y Administración Tributaria (UNED, AEAT, IEF, CIAT), Madrid – España.

impuestos se encuentra en la esfera vital, impulsos y tendencias naturales del ser humano. Los impuestos restan capacidad económica a los contribuyentes, lo que implica una restricción a su libertad y por lo tanto una pérdida de su felicidad “a nadie le gusta pagar impuestos... el pago de las cargas fiscales constituye un penoso deber... el deber fiscal aparece de hecho apartado de la moralidad del individuo”¹⁹⁶.

La *corriente racionalista* sostiene que la resistencia fiscal surge en el contribuyente después de un análisis consciente sobre el costo/beneficio de pagar impuestos. El costo sería: 1) la factibilidad de ser descubierto, 2) cantidad del impuesto a pagar y 3) las sanciones que le pudieran corresponder. Para el contribuyente el beneficio sería el abono fiscal ilícitamente obtenido.

Le otorga una gran relevancia el contexto social, por cuanto las personas tienden a identificarse con el mismo, y a repetir las conductas de su entorno. A este fenómeno se le denomina el contagio social.

En un sector social con un alto nivel de evasión el mismo se contagiará al resto de los integrantes, por cuanto en la repetición de

¹⁹⁶ Cfr. Sohmölders, G., Problemas de Psicología Financiera, Madrid, Editorial de Derecho Financiero 1965, PP. 112-113.

su conducta y en las de su seguimiento, se considera normal el incumplimiento total o parcial del pago de los impuestos.

Por el contrario, en un entorno de alto cumplimiento, el mismo ejercerá una presión social al cumplimiento de los integrantes del mismo. Al ser detectado como evasor, habrá un rechazo social, lo que ocasionaría vergüenza y ello lo inducirá al cumplimiento voluntario. Ello dará más efecto que las sanciones económicas.

La experiencia en Reino Unido:

Fue el primer país que impulsó políticas públicas basadas en la psicología económica.

Un primer experimento estaba dirigido a aumentar la recaudación de la deuda tributaria.

El poder de las normas sociales se basa en que las personas estamos muy influenciadas por lo que hacen los demás.

Se enviaron 100.000 cartas con seis mensajes distintos. En 23 días se recaudaron 3,2 millones de libras esterlinas y el sector que más cumplió fue el que recibió el siguiente mensaje: “Nueve de cada diez personas en Reino Unido pagan sus impuestos a tiempo. Actualmente, usted es de las pocas personas que no nos ha pagado aún”.

Finalmente, González considera que los países desarrollados desde el fin de la primera guerra mundial y con mayor intensidad a partir de la década del 60 con la Escuela Psicológica y de Sociología Fiscal de la Universidad de Colonia (Alemania), han creado unidades de estudio de sociología fiscal¹⁹⁷.

Estos estudios se centraron, tanto en el sistema tributario como en la imagen de la administración tributaria, para analizar el comportamiento del contribuyente, y de esta manera, poder aplicar estrategias conducentes a mejorar el cumplimiento voluntario.

También resulta importante conocer la percepción sobre el nivel de evasión y qué segmentos de la sociedad son los que más evaden, y por lo tanto, por el efecto contagio social, saber cuál segmento conlleva una debilidad del cumplimiento tributario.

Es importante destacar que la OCDE a partir del año 2017 ha recomendado a los organismos públicos de sus países miembros la utilización de la Ciencia del Comportamiento a los efectos de formular políticas públicas efectivas¹⁹⁸.

Esta técnica permite identificar los problemas del comportamiento de los contribuyentes, sus causas, sus percepciones, para determinar “a posteriori” la estrategia adecuada a la realidad, que posibilite un cambio positivo de los

¹⁹⁷ Cfr. González, Darío. Obra citada. Madrid, España.

¹⁹⁸ Cfr. González, Darío. Obra citada. Madrid, España.

contribuyentes en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Se otorga una gran importancia al contexto social como determinante del comportamiento del contribuyente.

CAPÍTULO TERCERO. IMPUTACIÓN OBJETIVA.
RESPONSABILIDAD EMPRESARIAL. LA AFIP Y EL
LAVADO DE DINERO

3.1. La doctrina de la imputación objetiva en materia penal tributaria y su aplicación al profesional en ciencias económicas

Como señalan Rusconi – Kierszenbaum (¹⁹⁹) de lo que se trata en la categoría de la tipicidad es de establecer si la acción ha creado un riesgo jurídicamente relevante para el bien jurídico protegido por el tipo penal y si además, puede a esa acción riesgosa atribuírsele la realización del resultado.

- En cuanto a la relevancia de la acción como portadora de un riesgo anti-normativo, debemos hacernos esta pregunta: ¿La acción ha creado un riesgo?. ¿Cómo se analiza este?:
 - Debe *crear* un riesgo jurídico-penalmente relevante. Si no hay riesgo, el análisis se termina.
 - *Aumentar* el riesgo latente. Hay situaciones donde se generan riesgos, pero el fin es disminuir uno mayor (ej. el cirujano que opera).

¹⁹⁹ Cfr. Rusconi, Maximiliano – Kierszenbaum, Mariano “Elementos de la parte general del Derecho Penal”. Ed. Hammurabi, pág. 73/80.

Es decir, el segundo requisito de este primer juicio de imputación radica en que la acción que creó un riesgo haya aumentado el riesgo latente.

- Exceder el *riesgo permitido*. Hay acciones que crean y aumentan riesgos, pero son permitidas por razones de costo beneficio o de costumbre social, la acción entonces debe exceder el riesgo jurídicamente permitido. Por ej.: la conducción de automóviles genera muchos riesgos, pero igual la sociedad lo permite.

Si se dan estos tres requisitos la acción es relevante, ahora hay que buscar la conexión de la acción riesgosa con el resultado.

Atribución normativa del resultado a la acción riesgosa

Los autores mencionados, citan los siguientes cinco casos:

1) Competencia de la víctima:

Hay situaciones en las cuales la concreción del resultado lesivo puede atribuirse a la responsabilidad de la víctima. Hay 4 grupos:

- Consentimiento de la víctima: hay bienes de los cuales los individuos nunca pueden ser privados, ni aun mediando

consentimiento (vida, torturas, vejaciones, libertad, reducción a servidumbre).

- Asunción del riesgo por la víctima: el sujeto pasivo no consiente el resultado pero asume el riesgo. Ejemplo: consciente para realizarse una operación o un deporte de riesgo.
- Independencia de la víctima: puede ser que la propia víctima haya violado el deber de cuidado o puede ser que ambos. Aquí se analizarán las imprudencias y así determinar cuál explica el resultado.
- Dominio del hecho por parte de la víctima: autor es el que domina el hecho (el médico que le pide a la enfermera que ponga una inyección a un paciente, pero no le dice que tiene veneno, acá el autor tiene un dominio informativo, no es físico, quien lo inyecta es la enfermera). Si la víctima domina el hecho y no el autor, no podremos atribuirle el hecho a quien no lo ha dominado.

Sería complejo trasladar estos casos en los que se aprecia *competencia* de la víctima a los delitos tributarios, ya que el Estado como víctima difícilmente consentiría el riesgo. Pero si el organismo recaudador por no estudiar correctamente los hechos, hace una denuncia sin estar seguro que sea delito y la pierde, este resultado negativo recaería dentro de su responsabilidad.

2) Prohibición de regreso:

No le es imputable un resultado a la primera acción cuando éste se produce luego de una segunda acción que explica en su totalidad la producción del daño. Más allá que exista una conexión causal entre la primera acción y la lesión del bien jurídico. Por ej.: si un automovilista atropella a un peatón causándole una lesión leve, pero el peatón muere cuando es trasladado en la ambulancia, luego de que esta viajó 10 hs sin llegar a destino pues se olvidó que llevaba un paciente herido.

Este caso no se considera aplicable a los delitos tributarios, porque si existe una factura falsa que consigue el contribuyente y luego el contador agrega más cantidad, para conseguir mayor beneficio, existirá imputación objetiva del resultado para ambas conductas típicas.

3) Comportamiento alternativo correcto:

Consiste en suprimir hipotéticamente el comportamiento riesgoso y suponer qué habría sucedido si el sujeto se hubiese comportado conforme a derecho, es decir respetando la norma: si el resultado no se produce, es imputable al sujeto ya que si hubiese respetado la norma el resultado disvalioso se habría evitado. Por ej.: un fabricante de pinceles no cumple la norma que establece desinfectar los pinceles antes de venderlos. Dos personas fallecen al usarlos. Al fabricante se le imputa homicidio culposo. Luego se

descubre que en realidad, el resultado igual se hubiera producido ya que el tratamiento que indicaba la ley no era eficaz.

Teoría del incremento del riesgo (Roxin):

El sujeto que incumple la norma de cuidado genera un riesgo, con lo cuál solo por el hecho de que la norma no hubiese sido eficaz el sujeto no puede ser declarado inocente. Si violó la norma pudiendo cumplirla, debe responder. Sería el caso del contribuyente que se despreocupa del buen control de su contabilidad; acá se verá si la acción fue dolosa o culposa.

Teoría estricta del comportamiento alternativo conforme a derecho: Sostiene que no está claro que se ha incrementado el nivel de riesgo, ya que si no es seguro que cumpliendo con la norma se habría disminuido el riesgo, tampoco es seguro que incumpliendo con la norma se haya aumentado el riesgo –se basa en el principio *in dubio pro reo*- con lo cual el sujeto no responde.

Considero que este criterio no es de aplicación a los delitos tributarios.

4) Principio de confianza:

Para actuar en sociedad confiamos en que los demás se van a comportar correctamente (cruzamos la calle con semáforo en verde porque confiamos en que los demás pararán con la luz roja). Por

ej.: un paciente internado en una clínica para operarse recibe la indicación del médico de no tomar aspirinas la noche previa para que su sangre coagule, el médico confía en ello. Lo mismo ocurre con el médico que confía en que la instrumentista ha desinfectado los instrumentos. Ahora si el médico se da cuenta que el paciente tomó aspirinas o que los instrumentos no fueron desinfectados, no podrá alegar el principio de confianza.

El Estado confía en que los contribuyentes cumplirán la norma. Pero este principio cede si al controlar la declaración jurada esta es engañosa.

5) Ámbito de protección de la norma:

El sujeto activo comete infracciones a normas en forma dolosa, sin embargo los resultados de este comportamiento no siempre serán imputables al autor. Para que el resultado sea imputable al sujeto debe ser uno de aquellos que la norma intenta evitar. Por ej.: si un sujeto conduce a 150 km/h, infringe el límite de velocidad, pero si un sujeto se arroja intempestivamente y es arrollado por el auto, el conductor no podrá ser imputado ya que la norma de tránsito no está destinada a proteger a eventuales suicidas.

Considero que este criterio no es de aplicación a los delitos tributarios.

La corrección del juicio de imputación:

Aquí se incorporan dos criterios que han sido desarrollados de modo paralelo al nacimiento y evolución de la teoría de imputación objetiva y que desde el punto de vista político-criminal son adecuados para la solución de casos y que resultan plenamente aplicables a los delitos tributarios.

Son como el último filtro fino para la anulación de casos que no han podido ser censurados por la teoría de la imputación objetiva stricto sensu.

Se trata de criterios de insignificancia y de adecuación social.

- **Insignificancia:** se trata de una lesión al bien jurídico que por su poca trascendencia no debiera ser considerada como una infracción relevante desde el punto de vista jurídico penal. ⁽²⁰⁰⁾.
- **Adecuación social:** este criterio fue incorporado por Hans Welzel a los análisis de la Teoría del Delito como criterio regulativo, como “falsilla de los tipos penales”²⁰¹.

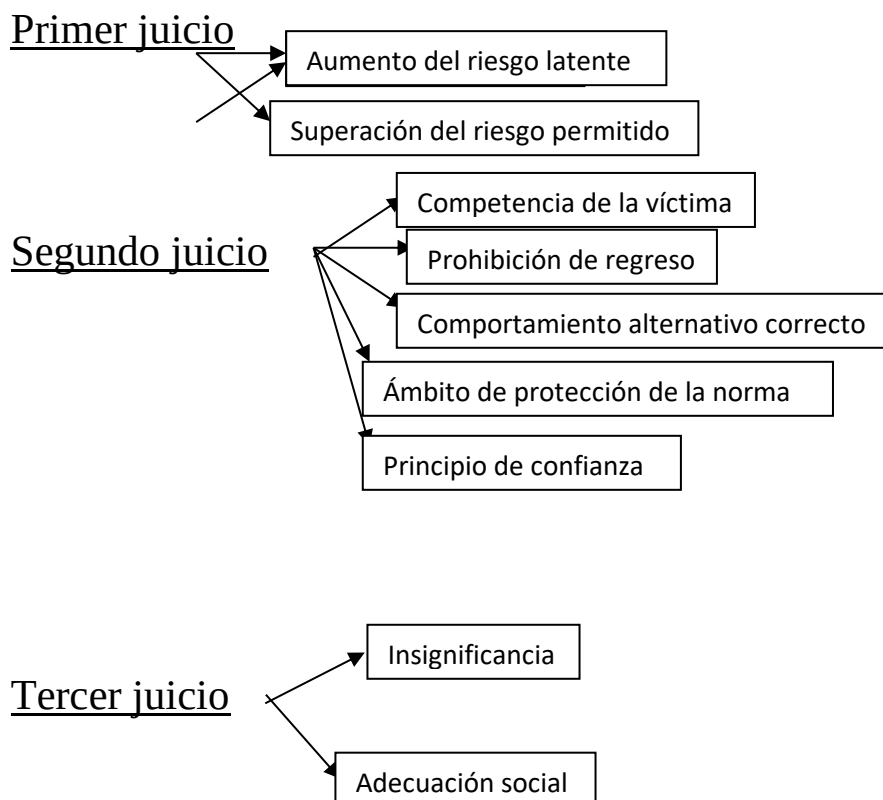
²⁰⁰ Ver Disposición AFIP-DGI N°192/18 (donde se considera la no realización de la denuncia cuando el monto de la obligación evadida es insignificante en relación con el total de la obligación tributaria. Si se da este caso y otro hecho más que pueda unirse, no se radicara la denuncia). Sobre esta temática, vid. el reciente artículo de Bustos Rubio, M. “Insignificancia y derecho penal económico” InDret n° 4, 2023, p.113 y sig.

²⁰¹ Cfr. Rusconi-Kierzenbaun. Obra citada. Págs. 73 y sig.

Se trata de que en ocasiones los tipos penales incorporan, desde una interpretación exclusivamente gramatical, conductas que, sin embargo, se encuentran absolutamente adecuadas a los parámetros ético-sociales. En estos casos mantener la vigencia de la prohibición o el mandato para el caso individual no tiene sentido.

Esto lo podemos ver en el caso de aumento de la condición objetiva de punibilidad, donde el Derecho Penal debiera llegar cuando los montos de evasión resultan significativos, caso contrario debiera aplicarse solamente una infracción administrativa.

Vale decir que en la imputación objetiva hay tres juicios:



- **En un fallo²⁰² de la Sala B de la C.N.P.E.** un profesional reconoció haber firmado de favor para otro colega tres balances de una empresa, donde se habían concretado importantes evasiones, mediante simulación de gastos y compras mayores a las reales.

La Cámara entendió que el actuar del contador favoreció materialmente la acción típica de los autores con un auxilio indispensable; que obró con dolo porque sus treinta años de contador no le permitían ignorar los deberes del contador certificante, que incluyen cotejar la información con los registros y documentación e informar las discordancias.

Asimismo la Sala consideró que el contador se representó como posible la realización del tipo legal y sin embargo, no desarrolló una manifestación objetiva de voluntad de evitación, ni uso medios para prevenir el resultado adicional o apartarse de esa labor. Por eso se consideró acreditado el dolo eventual y la intervención del profesional en calidad de partícipe necesario. No obstante, se le dio la suspensión del juicio a prueba.

²⁰² Cfr. “G., J.R. y otros” del 30/5/2005 de la C.N.P.E., Sala B

En este caso el contador no solo aumento el riesgo sino que lo favoreció. Vicente Oscar Díaz²⁰³ consideraba que no siempre el contador está en condiciones de evitar el delito de su cliente, porque este puede no ponerlo en conocimiento de la verdad.

- **En un fallo²⁰⁴ de la Sala A de la C.N.P.E.,** se revocó el fallo de primera instancia en el que se había dictado sentencia absolutoria respecto de los imputados entre los que había un contador.

La querella y el Ministerio Público apelaron y la Cámara impuso una pena de dos años y seis meses de prisión cuyo cumplimiento fue dejado en suspenso e inhabilitación por doble tiempo de la condena para desempeñarse como contador público.

La Defensa se basó en que se trataba de un contador externo y que realizó sus tareas en base a la documentación que el cliente le ponía a disposición. Es decir, se trató de ubicar el aporte entre las conductas profesionales cotidianas, neutras.

La Cámara destacó que el profesional actuaba como contador y también, como auditor. En la época de los hechos era el contador de la empresa con activa participación en el área administrativa, con una concurrencia regular a las oficinas de una vez por semana,

²⁰³ Cfr. “La responsabilidad penal del asesor tributario y del auditor externo. Eclosión de las fronteras de la punición penal”, Revista Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, La Ley, Bs. As., N°1 Julio 2003, págs. 2/10

²⁰⁴ Causa G., E. y otros s/ Ley 23.771, de la C.N.P.E., Sala A, Causa 51.379 del 5/7/2004

el personal administrativo confeccionaba los papeles de trabajo en base a las directivas que él mismo impartía, por eso tenía conocimiento sobre la estructura societaria y el devenir de los negocios y un particular conocimiento sobre la utilización de las cuentas corrientes que se utilizaban para desviar los fondos marginales.

La Cámara concluyó que su aporte material fue realizado en pleno conocimiento de que la información brindada al organismo recaudador no revelaba la real situación del contribuyente, por ello debía tomárselo como partícipe necesario del hecho.

Aquí tenemos otro caso de aumento de riesgo, en base a la Teoría de la imputación objetiva

El fallo fue dictado por unanimidad, sin embargo, el voto del Dr. Hendler, consideró que según su criterio, si bien fueron objeto de prueba todos los aportes que hizo y que figuran más arriba ese aporte no fue necesario. La maniobra perpetrada era burda y pudo haber sido realizada por cualquier comerciante sin necesidad de contar con conocimientos de un profesional en ciencias económicas.

Tan claro estaba su accionar doloso, que el fallo no encontró necesario detenerse en el análisis de una supuesta neutralidad de la conducta (es decir, conductas habituales, normales), que fue

descartada sin dificultad a partir del conocimiento de que estaba dotado el sujeto en su actuar.

La teoría de la Ignorancia deliberada en el Derecho Penal Argentino. Antecedentes jurisprudenciales y su aplicación a profesionales en Ciencias Económicas

Como señala Sandro²⁰⁵, la doctrina de la “ignorancia deliberada” o “*willful ignorance*” del derecho angloamericano, alude a aquellos supuestos en los que un sujeto se coloca intencionalmente en una situación de “ceguera” ante las circunstancias de hecho penalmente relevantes. Este problema no ha sido discutido en forma trascendental por nuestro derecho, porque en el sistema jurídico español y otros similares, a diferencia de lo que sucede en los países del *common law*, la figura del dolo eventual resuelve, en la práctica, la gran mayoría de los casos en los que un sujeto activo de un delito renuncia voluntariamente a adquirir los conocimientos que pueden comprometerlo en un caso penal.

A esto se le adiciona la obtención de un beneficio que recibe el sujeto por la situación de ignorancia creada por él mismo.

²⁰⁵ www.ub.edu.ar, Sandro, Inés Sol en “La ignorancia deliberada del derecho penal: ¿dolo o culpa? La mejor manera de no saber, es no querer saber”.

Esta figura comienza a utilizarse no hace demasiado tiempo, también se la llama “ceguera intencional” o “*willfull blindness*”, del mundo anglosajón; y lo es para resolver algunos problemas de imputación subjetiva.

Resulta muy claro entenderla en el ejemplo que menciona Ferré Olive²⁰⁶: El sujeto renuncia voluntariamente a tener conocimientos que, en caso de contar con ellos, llevarían a la caracterización del dolo (ej.: si le ofrecen dinero para transportar objetos de naturaleza sospechosa y opta por vendarse los ojos, ya que no quiere conocer algo que lo podría llegar a perjudicar).

Esto puede darse en temas de Derecho Penal Tributario. Por ej.: el caso en que el sujeto activo delega en otros el tratamiento de temas fiscales (por ej. en los asesores financieros, tributarios o contables). También se da en temas de familia, como en el caso de cónyuges que tributan conjuntamente y dejan en su pareja el control de la fiscalidad. En ambos casos se obtiene un beneficio económico.

El sujeto tiene una sospecha inicial que no es sinónimo del dolo, pero no quiere aclarar la situación para salir de sus dudas por la confianza que tiene respecto de aquel que actúa y a las ventajas económicas que obtiene con esa conducta.

²⁰⁶ Ferré Olive, Juan Carlos, Catedrático de Derecho Penal, Universidad de Huelva “Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”; Editorial: Tirant Lo Blanch; Valencia, 2017; págs.: 263/267.

- El autor citado analiza varias sentencias de España, así el **Tribunal Supremo (STS 1583/2000, de 13 de marzo [(Tol 4920276), Ponente Giménez García]** se dijo: “quien se pone en situación de ignorancia deliberada, sin querer saber aquello que puede y debe saberse, y sin embargo se beneficia de la situación, está asumiendo y aceptando todas las consecuencias del ilícito negocio en el que voluntariamente participa”.
- También se da en sentencias del Tribunal Supremo que abordan temas económicos como el blanqueo de capitales [por ej.: **ST 33/2005, de 19 de enero; (Tol 556656); Ponente Giménez García]**.

La pregunta que debemos hacernos es si la indiferencia del sujeto ¿puede ser equiparada al dolo eventual o estamos ante una nueva forma de imputación subjetiva?

Analizando algunas decisiones del Tribunal Supremo español, se ve, que existirían tres formas de imputación subjetiva dolosa: el dolo directo, el dolo eventual y el haberse colocado en una situación de ignorancia deliberada, esto es, que podría cumplirse el tipo subjetivo doloso a partir de un sustitutivo del conocimiento²⁰⁷.

- Igual el tema es confuso, porque otras sentencias del Alto Tribunal consideran que en ocasiones la ignorancia deliberada conduce a un delito imprudente. Por ej.: **STS 1611/2003 de 26**

²⁰⁷ Cfr. Ragués Valles; “La ignorancia deliberada en Derecho Penal”. Barcelona, 2007; pág. 31 y sig.

de diciembre [(Tol 816727), Ponente Monter de Ferrer]: “... en los tipos previstos en nuestro Código incurre en responsabilidad, incluso quien actúa con ignorancia deliberada, respondiendo en algunos casos a Título de dolo eventual y en otros a Título de culpa”. Pero, a título de culpa si es fraude fiscal quedaría impune.

- En la sentencia **797/2006 de 20 de junio [(Tol 1019330), Ponente Bacigalupo Zapater]**, donde se cuestiona la incorporación en nuestro sistema jurídico de esta teoría de origen anglosajón, entendiendo que no se puede hablar de ignorancia deliberada, ya que si se tiene intención de ignorar es porque, en realidad, se sabe lo que se ignora. Nadie puede tener intención de lo que no sabe.
- Otra jurisprudencia más reciente es partidaria de la no aplicación de este criterio, considerando que resulta inadecuada conforme al principio de culpabilidad, pues pretende excluir la prueba del conocimiento exigida para el dolo eventual, o invertir la carga de la prueba advirtiendo además sobre la difícil compatibilidad de ese método con las exigencias de la garantía constitucional de presunción de inocencia **[(STS 830/2016, de 3 de noviembre) (Tol 5871290), Ponente Luciano Varela]**.

Es decir que se ha llamado la atención sobre el riesgo de que la fórmula de la “ignorancia deliberada” pueda ser utilizada para eludir “la prueba del conocimiento en el que se basa la aplicación de la figura del dolo eventual”, o para invertir la carga de la prueba.

En definitiva, la tesis de la “ignorancia deliberada” permitiría al juzgador no esforzarse por explicar de dónde infiere que la conducta es dolosa²⁰⁸.

Gran parte de los fallos mencionados podrían resolverse con la figura del dolo eventual.

Ferré Olivé advierte que sobre los obligados tributarios pesa un deber tributario. **Tener información fiscal no es una posibilidad de conocimiento, sino un auténtico deber específico del conocimiento**²⁰⁹.

Habrá dolo eventual cuando exista conocimiento del riesgo o peligro para el bien jurídico Hacienda Pública y se actúe con indiferencia.

Esto se dará cuando el sujeto pueda acceder a la información tributaria y opte por ignorarla. En el caso que mencionamos del obligado tributario que delega en otros la gestión de sus tributos, limitándose solamente a firmar, su dolo eventual es evidente. En el caso del cónyuge que delega en el otro la gestión de los tributos familiares también.

- En la sentencia [STS 16/2006, de 13 de marzo, (Tol 928536); Ponente Giménez García] el Tribunal Supremo en el caso de delitos patrimoniales, consideró que existe

²⁰⁸ Cfr. Martínez – Buján Perez; “Derecho Penal Económico, Parte General”; 5ta. Edición; pág. 401.

²⁰⁹ Cfr. Ferré Olivé, J. C. “Tratado...” op. cit. p. 266.

responsabilidad penal de ambos cónyuges si se constata connivencia en el ámbito marital y económico, resultando indiferente si ha existido dolo directo, eventual o ignorancia deliberada.

Igualmente todos estos planteamientos no pueden excluir la aplicación del error de tipo.

La doctrina, como vimos, considera que el recurso a la ignorancia deliberada resulta más cómoda para los juzgadores, pues reduce la necesidad de motivar la prueba del conocimiento para condenar por un delito doloso²¹⁰ ya que presupone el dolo, violándose el principio de culpabilidad.

Es decir que la ignorancia deliberada se aprecia cuando se da tratamiento de dolo a supuestos en los que no existe o no se han probado indicios de conocimiento por parte del sujeto.

De lo contrario se trataría de dolo eventual, que no presenta problema alguno en su aplicación.

Finalmente es una desafortunada fórmula que tiende a la responsabilidad objetiva, afectando el principio de culpabilidad, por lo tanto debería ser excluida como nueva forma de responsabilidad subjetiva.

²¹⁰ Cfr. Ragués y Valles, R. “La Ignorancia deliberada”; ob. Cit.; pág. 59 y 101.

3.2. Lavado de dinero, régimen aplicable frente a la AFIP. La función de la AFIP frente al lavado de dinero en Argentina

Definición

- El lavado de dinero consiste en generar apariencia de origen legítimo para dinero, bienes o servicios obtenidos ilícitamente.
- Una operación sospechosa: se trata de aquellas transacciones inusuales sin justificación económica.

Como señala Cornejo Costas²¹¹, ante la proximidad de una nueva visita para evaluar el funcionamiento del sistema antilavado por parte del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), y los reparos normativos que seguramente formulará, el Congreso de la Nación está discutiendo una nueva reforma a la ley de lavado de dinero.

Es que no es posible ignorar que en los más de 20 años de vigencia de la ley los resultados no fueron los esperados.

Y una de las grandes falencias -no la única- es el confuso tipo penal de lavado de activos previsto en el artículo 303 del

²¹¹ Cfr. Lisicki, Litvin y asociados; <https://www.iprofesional.com/impuestos/374696-inconsecuencia-del-legislador-en-el-combate-al-crimen-organizado>.

Código Penal Argentino, agravado por la incorrecta interpretación que realizan los tribunales como consecuencia de su entreverada redacción.

En concreto, nos referimos a la amplitud del término “ilícito penal” utilizado para definir cuáles pueden ser los delitos precedentes del lavado de activos. Amplitud que permite a los organismos y a los tribunales interpretar que el dinero proveniente de cualquier delito autoriza a calificar una conducta como lavado de dinero.; y hasta a iniciar investigaciones patrimoniales sin siquiera indicios de un delito precedente.

Olvidando de esta manera que la ley de lavado de dinero debe constituir una buena herramienta para combatir el crimen organizado.

Sin embargo, si se mantiene la redacción actual (sobre todo el extremadamente amplio término “ilícito penal”) se corre el riesgo de distraer recursos económicos y humanos en delitos que nada tienen que ver con el Crimen Organizado y omitir investigar adecuadamente a las Organizaciones Criminales. Pero no es el delito ni el sistema de lavado de dinero el indicado para perseguir estafas, delitos tributarios, robos, hurtos, incrementos patrimoniales, etc. que es lo que actualmente está sucediendo.

Por el contrario, si se modifica el artículo 303 y se establece un *numerus clausus* como delito precedente, es decir limitado a

castigar el lavado proveniente de actividades ilícitas previstas en la Convención de Palermo²¹² (narcotráfico, terrorismo, trata, prostitución infantil, corrupción) se va a lograr un combate más certero y eficiente al destinar los recursos exclusivamente a investigaciones del Crimen Organizado.

Delito Común o delito Especial

El tipo objetivo “simple”, no requiere de características del autor, por ende, es un **delito común**.

En los casos de los “agravantes”, se requiere:

1) Ser “*habitualista*”

o integrar una “asociación ilícita”

2) Ser “funcionario público”

3) Ser “profesional”

} Delito Especial

Legislación del Congreso de la Nación

²¹² Fue aprobado por la Organización de las Naciones Unidas, en noviembre del año 2000, al suscribir en Palermo (Italia), la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transaccional, con el propósito de promover la cooperación para prevenir y combatir la delincuencia organizada que afecta a la comunidad internacional.

Ley N° 25.246/2000. Modifica el delito de encubrimiento. Crea la UIF. Establece el deber de informar de los Sujetos Obligados y el régimen penal sancionatorio que aplica por incumplimiento a los deberes de prevención del Lavado de Activos y la Financiación del Terrorismo.

Ley N° 27.446. Sustituye los Artículos 19, 21 inciso c), 21 bis, de la Ley N° 25.246 y sus modificatorias.

Ley N° 27.260: Establece que la UEF funcionará con autonomía y autarquía financiera en jurisdicción del Ministerio de Hacienda y Finanzas Públicas de la Nación.

Ley N° 25.815. Establece modificaciones al Código Aduanero.

Ley N° 26.087. Modifica la Ley N° 25.246 en cuanto al secreto vinculado a los Reportes de Operación Sospechosa.

Ley N° 26.119. Sustituye artículos de la Ley N° 25.246 respecto a cómo estará integrada la UIF.

Ley N° 26.268. Incorpora penas de reclusión o prisión al Código Penal respecto a las asociaciones ilícitas terroristas y a la financiación del terrorismo. Asimismo, modifica la Ley N° 25.246, en cuanto a que la Unidad de Información Financiera deberá prevenir e impedir el delito de financiación del terrorismo además del delito de lavado de activos.

Ley N° 26.683. Realiza modificaciones al Código Penal y sustituye e incorpora artículos a la Ley N° 25.246: tales como la facultad de la UIF para supervisar a los Sujetos Obligados respecto al cumplimiento de la prevención del Lavado de Activos y la Financiación del Terrorismo.

Ley N° 26.733. Sustituye e incorpora artículos al Código Penal relacionados a operaciones vinculadas a valores negociables u otros instrumentos financieros.

Ley N° 26.734. Deroga e incorpora artículos al Código Penal vinculados a la financiación del terrorismo y al congelamiento administrativo de activos, relacionados con dicho delito, que puede disponer la Unidad de Información Financiera.

Ley N° 26.097. Aprueba la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción adoptada en Nueva York (Estados Unidos de .América) el 31 de octubre de 2003.

Ley N° 26.023. Aprueba la Convención Interamericana contra el Terrorismo adoptada en Bridgetown (Barbados) el 3 de junio de 2002.

Ley N° 26.683 (B.O. 21 06 2011). Crea Título XIII. DELITOS CONTRA EL ORDEN ECONOMICO Y FINANCIERO.

Ley N° 26.733/2011. Crea el art. 307 del CP ARTICULO 307.-
“Será reprimido con prisión de uno (1) a cuatro (4) años, multa

equivalente al monto de la operación, e inhabilitación especial de hasta cinco (5) años, el director, miembro de órgano de fiscalización, accionista, representante de accionista y todo el que por su trabajo, profesión o función dentro de una sociedad emisora, por sí o por persona interpuesta, suministrare o utilizare información privilegiada a la que hubiera tenido acceso en ocasión de su actividad, para la negociación, cotización, compra, venta o liquidación de valores negociables”.

Funciones de la Unidad de Información Financiera (UIF)

- En el artículo 8º de la Ley 26.683/2011 (ley que sustituyó la denominación del Capítulo XIII, Título XI del Código Penal) se establece que: la Unidad de Información Financiera (UIF) será la encargada del análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir:

1. El delito de lavado de activos (artículo 303 del Código Penal), preferentemente proveniente de la comisión de:

- a) Delitos relacionados con el tráfico y comercialización ilícita de estupefacientes (ley 23.737);
- b) Delitos de contrabando de armas y contrabando de estupefacientes (ley 22.415);
- c) Delitos relacionados con las actividades de una asociación ilícita calificada en los términos del artículo 210 bis del

Código Penal o de una asociación ilícita terrorista en los términos del artículo 213 ter del Código Penal;

- d) Delitos cometidos por asociaciones ilícitas (artículo 210 del Código Penal) organizadas para cometer delitos por fines políticos o raciales;
- e) Delitos de fraude contra la administración pública (artículo 174, inciso 5, del Código Penal);
- f) Delitos contra la Administración Pública previstos en los capítulos VI, VII, IX y IX bis del título XI del Libro Segundo del Código Penal;
- g) Delitos de prostitución de menores y pornografía infantil, previstos en los artículos 125, 125 bis, 127 bis y 128 del Código Penal;
- h) Delitos de financiación del terrorismo (artículo 213 quáter del Código Penal);
- i) Extorsión (artículo 168 del Código Penal);
- j) Delitos previstos en la ley 24.769 (hoy 27.430, Título IX);
- k) Trata de personas.

2. El delito de financiación del terrorismo (art. 213 quáter del C.P.)

- Esta ley también modifica el ámbito espacial de aplicación del C. Penal, dado que se puede tratar de un delito trasnacional (y de hecho en los grandes casos es así)²¹³.

Medios para lavado de activos

Algunos de los medios que la doctrina cita como los más usados en el Lavado de Dinero son:

- Bancos;
- Cooperativas y Mutuales;
- Casas de Cambio de moneda extranjera;
- Agentes de Bolsa;
- Compañías de Inversión;
- Empresas emisoras de cheques de viajero;
- Prestamistas;
- Compraventa de rodados y embarcaciones;
- Empresas que operan en envíos de dinero;
- Casinos, Bingos;
- Compañías de Seguro;
- Compraventa de oro o piedras preciosas;

• ²¹³ Sobre este delito en la legislación española, cfr. Macías Caro, V.M. “Problemas concursales y de delimitación del delito de financiación del terrorismo” en AAVV, “Financiación del terrorismo”, Valencia, 2018.

- Agencias de Turismo.

Etapas del Lavado

1. Colocación:

- Las formas de llevarla a cabo son²¹⁴:

Pitufear: Se recolectan fondos de origen ilícito para saltar los controles, los sujetos (los “pitufos”) van abriendo distintas cuentas bancarias (puede ser en la misma entidad o en más de una) y comienzan a realizar múltiples transacciones con fondos ilegales por cierto período de tiempo.

El término *pitufear* viene de la policía belga.

2. Decantación o estratificación:

El objetivo fundamental de esta etapa es el de entorpecer la cadena de evidencias ante eventuales investigaciones sobre el origen del dinero. El fin es que se pierda el rastro de los orígenes.

Para ello se realiza un entramado de operaciones financieras en las que el dinero va pasando por distintas jurisdicciones, muchas

²¹⁴ Cfr. Mecikovsky, Jaime L. “Lavado de Dinero y Evasión Fiscal” Ed. La Ley, Bs. As., 2012.

veces a más de un país, utilizando en oportunidades los llamados paraísos fiscales.

3. Integración:

En la última etapa se procede a introducir formalmente al circuito económico legal los fondos, aparentemente lícitos, en actividades lícitas tendiendo a incorporar el dinero formalmente al circuito económico legal.

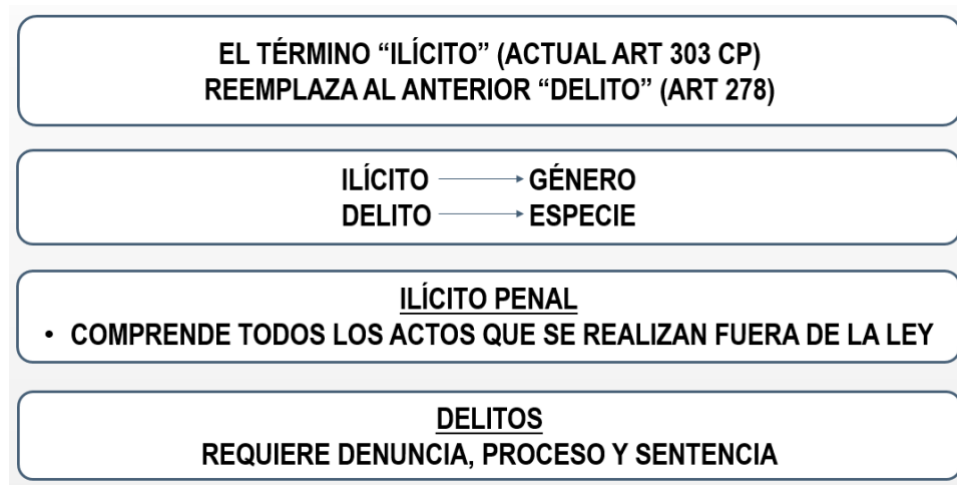
- Resumiendo podemos decir: la prueba debe basarse en el seguimiento de cada etapa, siendo útiles los correos electrónicos, anotaciones o archivos informáticos, agendas, contratos de sociedades, escrituras de compraventa de bienes, poderes, etcétera.

El delito precedente

- Ha despertado una encendida discusión doctrinaria, cuyas posiciones extremas son las siguientes:
- Debe existir una sentencia condenatoria firme sobre el delito previo del cual provienen los bienes en cuestión, para que proceda la investigación por lavado de activos.
- Tanto la existencia de delito previo como la circunstancia de tener en él su origen los bienes, pueden ser acreditados en el propio procedimiento por lavado de dinero, con independencia de la eventual tramitación de un procedimiento por el delito

previo y, consecuentemente, con independencia de sus posibles resultados.

- El primer supuesto fue descartado por la doctrina, por cuanto tornaría impracticable el tipo penal de lavado de activos. La doctrina ha concluido, entonces, que no es necesario que conste acreditada la comisión mediante sentencia firme, ni siquiera que exista investigación en trámite ni proceso penal abierto.



Medidas especiales de investigación

- En la ley 26.683/11 se encuentran tres de los cuatro institutos incorporados a la "ley de Estupeficientes" (23.737/89) por la ley 24.424/95: la "entrega vigilada", el "arrepentido" y las "medidas especiales de protección de testigos". En cuanto al "agente encubierto", el legislador no amplió su ámbito de aplicación a los supuestos de lavado de activos. No obstante ello no significa que no pueda ser utilizado en la investigación de estos delitos.

Sujetos obligados

- Nuestro país asumió los compromisos en su relación con el GAFI (Grupo de acción financiera que elabora normas para combatir el lavado y la financiación del terrorismo), y así se sancionó la ley que venimos citando, quedando redactado el listado de Sujetos Obligados en el art. 15 (que sustituyó el artículo 20 de la ley 25.246/2000), de la siguiente forma:
- “Están obligados a informar a la Unidad de Información Financiera (UIF), en los términos del art. 21 de la presente ley:
 1. Las entidades financieras sujetas al régimen de la ley 21.526 y modificatorias.
 2. Las entidades sujetas al régimen de la ley 18.924 y modificatorias y las personas humanas o jurídicas autorizadas por el Banco Central de la República Argentina para operar en la compraventa de divisas bajo forma de dinero o de cheques extendidos en divisas o mediante el uso de tarjetas de crédito o pago, o en la transmisión de fondos dentro y fuera del territorio nacional.
 3. Las personas físicas o jurídicas que como actividad habitual exploten juegos de azar (las primeras hoy denominadas personas humanas).

4. Los agentes y sociedades de bolsa, sociedades gerente de fondos comunes de inversión, agentes de mercado abierto electrónico, y todos aquellos intermediarios en la compra, alquiler o préstamo de títulos valores que operen bajo la órbita de bolsas de comercio con o sin mercados adheridos.
5. Los agentes intermediarios inscriptos en los mercados de futuros y opciones cualquiera sea su objeto.
6. Los registros públicos de comercio, los organismos representativos de fiscalización y control de personas jurídicas, los registros de la propiedad inmueble, los registros de la propiedad automotor, los registros prendarios, los registros de embarcaciones de todo tipo y los registros de aeronaves.
7. Las personas físicas o jurídicas dedicadas a la compraventa de obras de arte, antigüedades u otros bienes suntuarios, inversión filatélica o numismática, o a la exportación, importación, elaboración o industrialización de joyas o bienes con metales o piedras preciosas (las primeras hoy denominadas personas humanas).
8. Las empresas aseguradoras.
9. Las empresas emisoras de cheques de viajero u operadoras de tarjetas de crédito o de compra.
10. Las empresas dedicadas al transporte de caudales.

11. Las empresas prestatarias o concesionarias de servicios postales que realicen operaciones de giros de divisas o de traslado de distintos tipos de moneda o billete.
12. Los escribanos públicos.
13. Las entidades comprendidas en el artículo 9º de la ley 22.315. (Inspección General de Justicia)
14. Los despachantes de aduana definidos en el artículo 36 y concordantes del Código Aduanero (ley 22.415 y modificatorias).
15. Los organismos de la Administración Pública y entidades descentralizadas y/o autárquicas que ejercen funciones regulatorias, de control, supervisión y/o superintendencia sobre actividades económicas y/o negocios jurídicos y/o sobre sujetos de derecho, individuales o colectivos: el Banco Central de la República Argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Superintendencia de Seguros de la Nación, la Comisión Nacional de Valores, la Inspección General de Justicia, el Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social y el Tribunal Nacional de Defensa de la Competencia;
16. Los productores, asesores de seguros, agentes, intermediarios, peritos y liquidadores de seguros cuyas

actividades estén regidas por las leyes 20.091 y 22.400, sus modificatorias, concordantes y complementarias;

17. Los profesionales matriculados cuyas actividades estén reguladas por los consejos profesionales de ciencias económicas;
18. Igualmente están obligados al deber de informar todas las personas jurídicas que reciben donaciones o aportes de terceros;
19. Los agentes o corredores inmobiliarios matriculados y las sociedades de cualquier tipo que tengan por objeto el corretaje inmobiliario, integradas y/o administradas exclusivamente por agentes o corredores inmobiliarios matriculados;
20. Las asociaciones mutuales y cooperativas reguladas por las leyes 20.321 y 20.337 respectivamente;
21. Las personas físicas o jurídicas cuya actividad habitual sea la compraventa de automóviles, camiones, motos, ómnibus y micrómnibus, tractores, maquinaria agrícola y vial, naves, yates y similares, aeronaves y aerodinos (las primeras hoy denominadas personas humanas).
22. Las personas físicas o jurídicas que actúen como fiduciarios, en cualquier tipo de fideicomiso y las personas humanas o jurídicas titulares de o vinculadas, directa o indirectamente,

con cuentas de fideicomisos, fiduciantes y fiduciarios en virtud de contratos de fideicomiso (hoy denominadas personas humanas).

23. Las personas jurídicas que cumplen funciones de organización y regulación de los deportes profesionales.

- Quien no está obligado puede hacer una denuncia voluntaria (ley 25.246 modificada por art. 14 inc. 2, ley 26.683), que no puede ser anónima.
- Asimismo el art. 21 inc. c de la ley 25.246/00 establece la obligación de “abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se estén realizando en cumplimiento de la ley”.

Deberes de los sujetos obligados

- El artículo 20 bis de la ley 25.246 (incorporado por la ley 26.683) establece los deberes que recaen sobre los sujetos obligados, siendo:
 - a) Deber de identificar debidamente a sus clientes (profesión, oficio, industria, comercio, etc.)

- b) Deber de información para con la Unidad de Información Financiera (poner a disposición toda la documentación con los hechos u operación sospechosa).
- c) Deber de confidencialidad (abstenerse de revelar al cliente o a terceros las actuaciones que se están realizando)

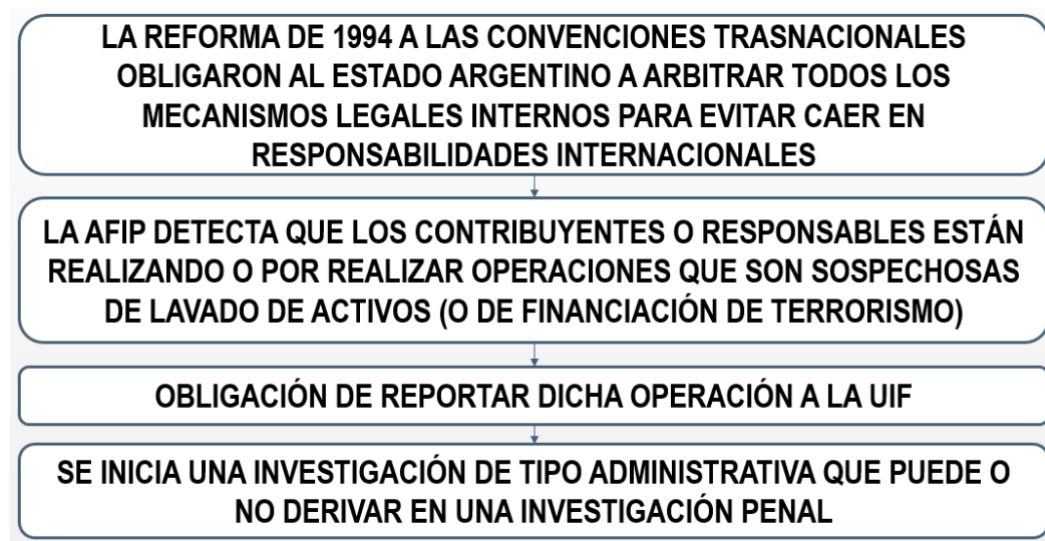
La UIF (Fue creada por la ley 25.246/2000, art. 5)

- La ley 26.683 quita la condición de no haber participado en los delitos que generaron los bienes a lavar (posibilita la penalización antes vedada del autolavado).
- Una vez producido el reporte, la UIF dará curso a una investigación tendiente a verificar si el hecho es compatible con algunas de las maniobras utilizadas para la transformación ilegítima de bienes.
- Si es así la UIF deberá comunicar el hecho al Ministerio Público Fiscal acompañando las pruebas que a su entender la llevan a tener por confirmada la operación sospechosa de lavado de activos o financiamiento del terrorismo, y la Fiscalía establecerá si corresponde o no ejercer la acción penal, denunciando el hecho.
- Sí no se acredita la maniobra, la Unidad procederá al archivo de las actuaciones.

Programa de cumplimiento

- Es muy importante para las empresas hacer un Programa de Cumplimiento (*Compliance*), a los fines de prevenir el lavado y financiación del terrorismo y de esa manera mitigar los riesgos del profesional y del cliente.
- Con relación a este como sistema de prevención, control y detección de riesgos penales, Bacigalupo²¹⁵ considera que las reglas de cumplimiento no se limitan al mero deber de observar los mandatos jurídicos, sino a instaurar un departamento especial de control y de vigilancia así como establecer procedimientos dentro de la empresa para asegurar la observancia de los mandatos jurídicos.

AFIP Sujeto obligado



²¹⁵ Cfr. Bacigalupo, Enrique “Compliance y Derecho Penal”, Ed. Hammurabi, 2012, pág. 134.

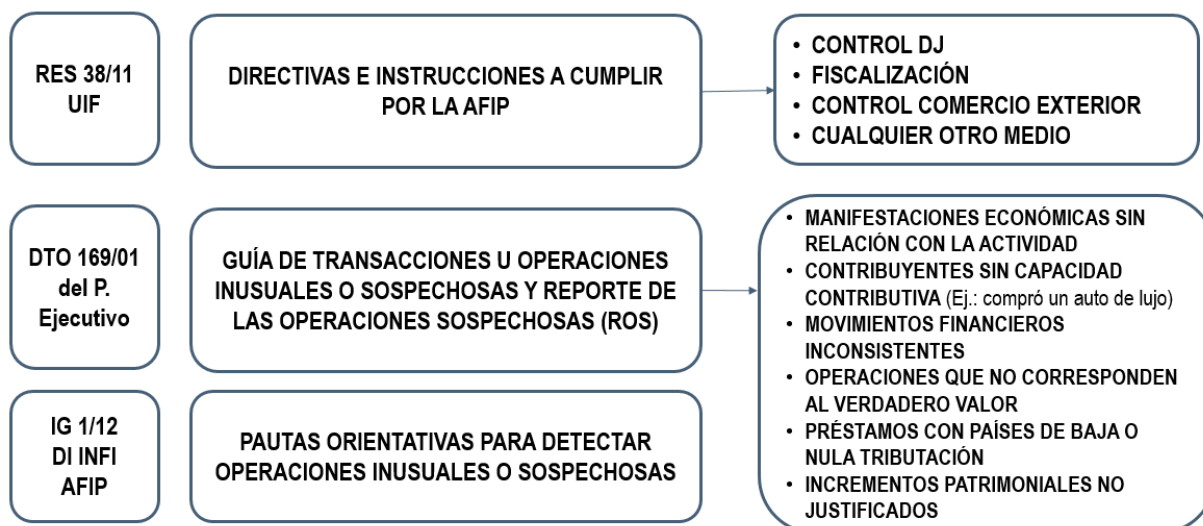
Qué relación tiene la AFIP con UIF

- La AFIP estableció su compromiso en la lucha contra el flagelo del lavado de dinero. Así brinda a la UIF, colaboración y apoyo en materia de información, teniendo la obligación de informar sobre operaciones sospechosas de lavado de dinero en su carácter de organismo de la Administración Pública. Ejemplos:
- Indicios para acreditar el lavado de dinero
 - Cruces telefónicos sospechosos
 - Depósitos en cuentas por personas sin capacidad económica para esos desembolsos
 - Empresas sin empleados
 - Triangulación de cheques
 - Tenencia de divisas sin justificación en épocas de restricción cambiaria
 - Inversiones en joyerías, casinos, gastronomía, inmuebles y hotelería
 - Entramados societarios que recibían “inyecciones” en efectivo
- Siempre se debe tener presente que el Estado es el que debe ocuparse para prevenir, perseguir y condenar los delitos de lavado de activos

- La relación entre la AFIP y la UIF es de carácter interadministrativo, porque son dos organismos de la administración pública.

Normativa vinculada a la AFIP

La UIF saca resoluciones para cada sujeto obligado



Las declaraciones juradas impositivas como medida de control

(Res. 38/11 de la UIF: uno de los mecanismos de la AFIP para hacer el control)

CASO ESPECÍFICO SISTEMA FINANCIERO (RES UIF 121/2011) (Conozca a su cliente)

- LOS SUJETOS OBLIGADOS DEBÍAN DEFINIR UN PERFIL DE CLIENTE (Por ej.: el banco debe definir el perfil del cliente)
- BASADO EN LA INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN (SITUACIÓN ECONÓMICA, PATRIMONIAL Y FINANCIERA)

EL SUJETO OBLIGADO CONTABA CON LA POSIBILIDAD DE SOLICITAR DECLARACIONES JURADAS DE IMPUESTOS A SUS CLIENTES (Esto lo hacían los bancos)

A RAÍZ DE LO ANTERIOR SE DICTA:

RG 3952 AFIP (2016)

- PROHIBÍA LOS SUJETOS OBLIGADOS SOLICITAR DDJJ
- PELIGRO DE CONFIDENCIALIDAD Y SEGURIDAD DE DICHOS DOCUMENTOS (SECRETO FISCAL). SE HACÍA UNA MANIFESTACIÓN DE BIENES POR UN CONTADOR

EN LÍNEA CON LA AFIP:

RES 141/2016 UIF

- ELIMINA ART 23 RES 121/2011 (EN LÍNEA CON RG 3952)
- SE IMPEDÍA A LOS SUJETOS OBLIGADOS SOLICITAR DDJJ A SUS CLIENTES

Nueva situación

RG 30/2017 UIF (DEROGA RES. 121/2011)

- PARA ENTIDADES FINANCIERAS
- PERMITE SOLICITAR LAS DDJJ A LOS CLIENTES

RG 5125/21 (AFIP)

- ELIMINA RG 3952 (QUE ESTABLECÍA LA PROHIBICIÓN)
- SE RESTABLECE LA POSIBILIDAD DE SOLICITAR LAS DDJJ A SUS CLIENTES, SALVO QUE PRESENTEN UNA MANIFESTACIÓN DE BIENES
- EL FUNDAMENTO FUE EL FORTALECIMIENTO DE CONTROLES DE LOS SUJETOS OBLIGADOS

Disposición N° 52 AFIP (BO 31/3/2022)

CONSTITUCIÓN DEL COMITÉ DE PREVENCIÓN DE LAVADO DE ACTIVOS Y FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO

- PRESIDIDO POR EL ADMINISTRADOR FEDERAL
- COORDINADO POR LA DIRECCIÓN PREVENCIÓN DE LAVADO

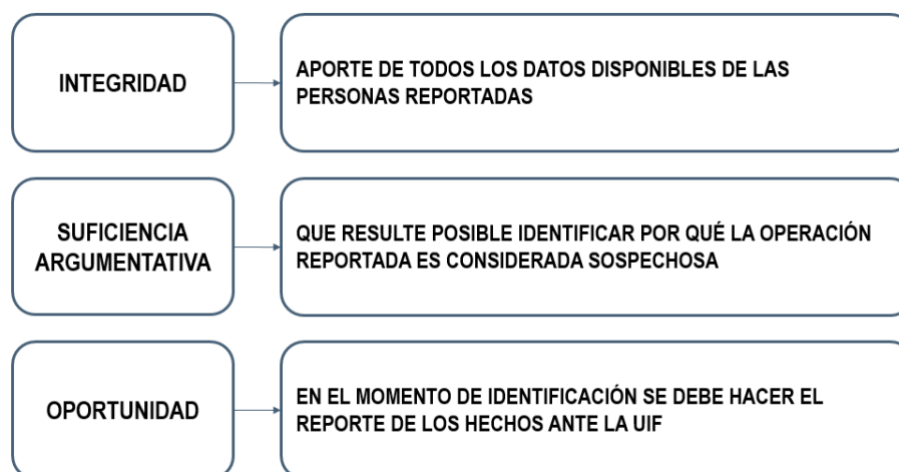
COMPETENCIA

- APROBAR PLAN OPERATIVO
- SUPERVISAR EL CUMPLIMIENTO DEL ROL DE LA AFIP COMO SUJETO OBLIGADO
- TOMAR CONOCIMIENTO DE INFORMES DE GESTIÓN
- APROBACIÓN REGLAMENTO INTERNO

MINUTAS DE REUNIONES

VIGENCIA 31/3/2022

Principios que debe cumplir un ROS



Elementos fundamentales que debe tener un ROS

- ¿Quiénes realizaron la operación sospechosa?
- ¿Cuál es la sospecha?, esto ante un requerimiento que no se pudo justificar
- ¿Qué productos o servicios utilizaron en la operación sospechosa?

- ¿Cuándo se llevó a cabo la operación sospechosa? Ej.: compra de un inmueble sin justificación
- ¿Dónde ocurrió la operación sospechosa?
- ¿Cuál es el monto sospechoso identificado?
- ¿Cuáles fueron las señales de alerta que se identificaron? Puede ser por declaración jurada, por cruce de datos, informe de los escribanos, en una fiscalización, por denuncias.
- Cuando existiera el mismo domicilio en cabeza de distintas personas jurídicas o cuando las mismas personas físicas revistieren el carácter de autorizadas y/o apoderadas en diferentes personas de existencia ideal y no existiera razón económica o legal para ello.

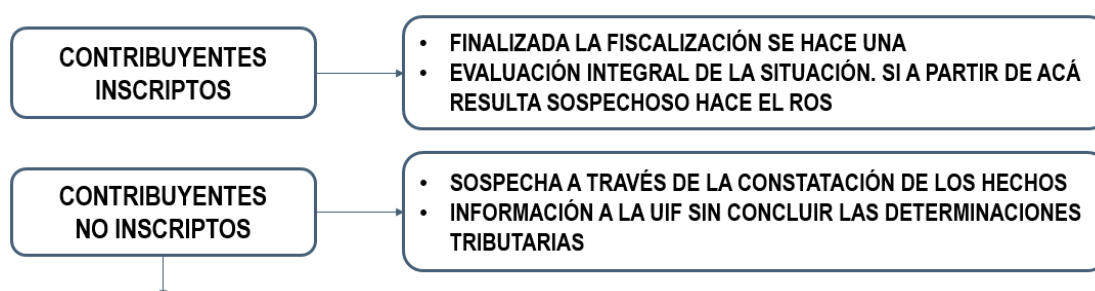
Características de algunas de las operaciones sospechosas

- Manifestaciones económicas sin relación con la actividad exteriorizada
- Movimientos financieros inconsistentes con la capacidad contributiva
- Operaciones comerciales que no se corresponden con el verdadero valor
- Préstamos o ingresos de dinero provenientes de países de baja o nula tributación
- Operaciones dentro de un conjunto económico inconsistentes

- Justificaciones de incrementos patrimoniales inconsistentes
- Sobrefacturación (cuando importe) o subfacturación (cuando exporto) en comercio exterior
- Ejemplos denunciados: casos de restaurant con poquísimas gente, hoteles vacíos, etc.
- Operaciones marginales (ventas en negro)
- Registro de compras o gastos inexistentes o simulados mediante facturación apócrifa

Protocolo de trabajo de la AFIP

- Desde la creación del Sistema Institucional Rose la AFIP abandonó el soporte papel para entrar en un entorno seguro y sistemático para el cumplimiento de su obligación institucional. Hasta el año 2019 los ROSE de AFIP (sin contar soporte papel) superaban los 4500 casos.



- Empleados en relación de dependencia que no deben (en principio) presentar D.J.

- Los primeros 199/200 ROS (aprox.) Fueron los del corralito del año 2002 y ello se prueba en los controles de gestión de la UIF.
- Por ello fue necesario contar en la UIF con personal con conocimiento en materia aduanera, impositiva y de la seguridad social.

Movimientos financieros no declarados (no se llegaron a integrar): Saltos del corralito 2002 generaron aprox. 200 ROS

PERSONA / ACTIVIDAD DECLARADA	MONTO PLAZO FIJO	OBSERVACIONES
JUBILADOS SIN CUIT	1.100.000	CON CUIL, NO REGISTRA PRESENTACIÓN EN NINGÚN IMPUESTO
PENSIONADA SIN CUIT NI CUIL	450.000	SIN ACTIVIDAD ECONÓMICA CONOCIDA
FAMILIA DIRECTA DE UN EX JUEZ QUE SON ADEMÁS FAMILIARES DE UN EX GOBERNADOR	3.000.000	LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DECLARADA NO COINCIDE CON LOS MONTOS DEPOSITADOS. ADEMÁS SE LE DETECTARON OTROS U\$S 1.020.000 DE DEPÓSITOS SIN DECLARAR
EX INTENDENTE	1.020.000	PATRIMONIO NO DECLARADO SIN JUSTIFICACIÓN
PEQUEÑO COMERCIANTE	960.000	SUPUESTO GANADOR DE LOTERÍA Y BENEFICIARIO DE DONACIONES. SIN PRUEBAS
INGENIERO	800.000	DEPÓSITO 15 VECES SUPERIORES A LOS INGRESOS. COMPRA DE INMUEBLES Y RODADOS SIN JUSTIFICAR
ESPOSA DE UN FUNCIONARIO JUDICIAL	680.000	PLAZO FIJO SIN DECLARAR

Situación de los incrementos patrimoniales no justificados (son los más comunes). La reforma que introduce el autolavado no distingue entre las diferentes formas de evasión, sino que todas ellas pueden ser precedentes

PRESUNCIÓN LEGAL (ART 18, INC F) LEY 11683

NO SE DEBE EFECTUAR DENUNCIA PENAL PUES LA SOLA PRESUNCIÓN NO PUEDE JUSTIFICAR CONDUCTA PENAL (ART. 19 LEY 27.430/17)

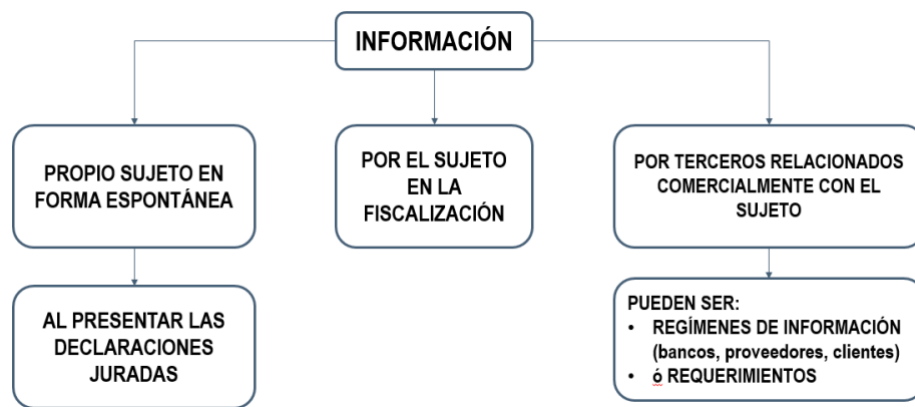
LA AFIP DEBIERA GENERAR EL REPORTE DE OPERACIÓN SOSPECHOSA (DEBIENDO ESPECIFICAR LA FALTA DE RELACIÓN DEL BIEN CON EL PERFIL ECONÓMICO DEL CONTRIBUYENTE)

El incremento patrimonial no justificado (protocolo de la AFIP)

- Necesidad de probar la titularidad del bien detectado y no declarado
- Algunos ejemplos
 - Diferencias de caja
 - Cuentas bancarias
 - Inversiones
 - Créditos
 - Inmuebles
 - Rodados
 - Fondos en el exterior
- Impugnación de pasivos o impugnación de presuntos fondos provenientes desde el exterior, sin justificar.

Cuadro de bases AFIP (Cómo arma la información la AFIP).

Tanto personas humanas como jurídicas)



Información AFIP sobre personas humanas

- Bases informáticas E-FISCO (Tiene todo: compras, ventas, empleados, activos, etc.)
- Padrón completo
- DJ impositivas
- Información suministrada por otros sujetos
- Agentes de percepción y retención (Terceros que dan información)
- Facturas apócrifas
- Nómina salarial (Form. 731 del empleador con remuneraciones, aportes y contribuciones)
- Constancia de fiscalizaciones
- Participación en sociedades
- Regímenes de información

Monto consumido en la DJ del Impuesto a las ganancias de personas humanas

- No se vincula a la obtención, mantenimiento y conservación de ganancias gravadas
 - Alimentación
 - Vestuario
 - Viajes al exterior
 - Veraneo
 - Gastos de esparcimiento
- La AFIP analiza la posibilidad de aproximación a su estilo de vida (desde lo declarado por el contribuyente)

Algunos elementos para analizar la validez de un préstamo (Dictamen 72/97 DAL AFIP)

- Mutuo con fecha cierta
- Documentación con autenticación consular (ej.: mutuo con un sujeto del exterior)
- Acreditación de identidades de los firmantes en otro país
- Garantías suficientes relacionadas con el presunto préstamo (¿cómo se va a devolver?)

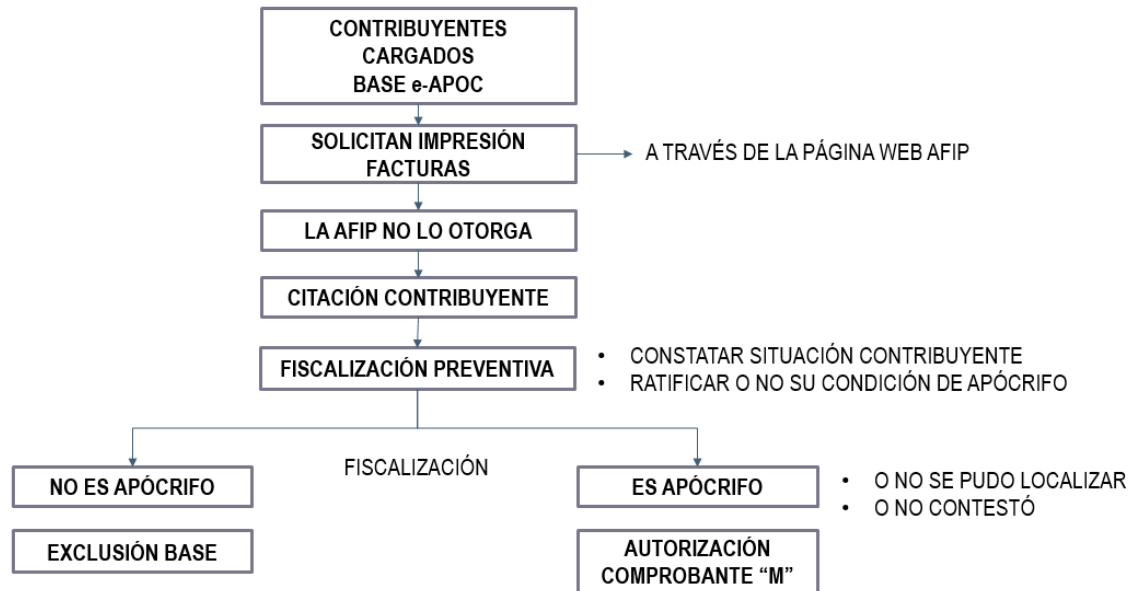
Pueden ser uno o todos:

- Contador usina y contador usuario
- Abogados
- Asesores
- Escribanos
- Apoderados / responsables / directores
- Imprentas
- Intermediario / corredor

Distintas calidades de contribuyentes apócrifos. La AFIP lo califica según la actuación de cada uno

- Usina duplicada de facturas
- Usina empresa desactivada
- Usina única actividad venta de facturas
- Usina componente de un grupo financiero
- Con resistencia a la fiscalización
- Sin capacidad económica
- Sin capacidad financiera
- Desconocido por sus titulares y/o responsables
- Prestanombre

Estructura secuencial del procedimiento (IG 836/2008 DI PYNF)



Características comunes proveedores apócrifos

- Grandes dificultades para localización
- No directamente, sino a través de apoderados
- No cuentan con vehículos para el transporte
- No cuentan con personal en relación de dependencia
- Tienen cuentas bancarias (se depositan los pagos y su retiro es inmediato)
- No tienen domicilio comercial operativo para almacenamiento

Distribución de ROS por categoría de sujeto obligado Período
1/1/2020 al 30/6/2022

• Entidades financieras y cambiarias	55%	
• Empresas emisoras de cheques de viajero		
• U operadoras de tarjetas de crédito o compra	14%	
• Remesadoras de fondos	8%	
• Sociedades que realizan operaciones de		
• capitalización y ahorro	8%	
• Otros	<u>15%</u>	Dentro de éste 15% está la AFIP
TOTAL		<u>100%</u>

Relación entre la AFIP y el Ministerio Público Fiscal

- Las solicitudes de información están protegidas por el secreto fiscal (Disposición AFIP 98/2009)
 - Excepciones al secreto fiscal
 - Juez competente y fiscal interviniente (éste cuando tenga a su cargo la dirección de la investigación o se trate de denuncias formulada por AFIP)
- Inconstitucionalidad del reglamento (Causa 118/10 int 1385 “NN infracción ley 24769”). (decía que a la UFITCO no se le podía dar)

- Al declararlo inconstitucional también se debía dar a UFITCO, con el correspondiente secreto.

3.3. Responsabilidad personas jurídicas

Este es un tema donde se debería aplicar la salida alternativa del proceso penal.

Como señala Ferré Olivé²¹⁶ los delitos económicos han ido ganando terreno dentro de la teoría y práctica del derecho penal. Algunos avances provienen de la regulación penal económica de Estados Unidos. En Europa, Alemania encabezó un importante desarrollo sobre el tema.

Paralelamente, fueron las normas emanadas de la Unión Europea las que dieron un gran impulso al derecho penal económico, en particular cuando se trata de la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Las empresas ya reciben la amenaza penal con la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Lo tratan de neutralizar con algo muy innovador en la materia, es decir, con el *criminal compliance*.

²¹⁶ Cfr. Ferré Olivé, Juan Carlos. Centro Europeo de Estudios en lo Penal Tributario. Introducción al Derecho Penal Económico y de la empresa. Unidad temática 1.

El tiempo ha pasado y ya no se requiere la impecabilidad de los hombres de negocios respetables, que se caracterizaban por las camisas de cuello blanco, al decir del sociólogo Edwin H. Sutherland en 1949.

Los organismos internacionales como la Organización de Naciones Unidas, el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Unión Europea, entre otros, han influido para crear un nuevo Derecho Penal Económico.

De allí que tenemos un nuevo panorama criminalizador que afecta a la defraudación tributaria, al lavado de dinero, a la responsabilidad penal de las personas jurídicas, al decomiso o extinción de dominio entre otras instituciones propias del mero derecho penal económico.

- El artículo 13 de la ley 27.430 del Régimen penal tributario argentino establece: “Cuando alguno de los hechos reprimidos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre con la ayuda o en beneficio de una persona ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener la calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicara a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que

hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

- Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubiesen sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:
 1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
 2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
 3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
 4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.

5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

- Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.
- Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 1 (suspensión de actividades) y el inciso 3 (conciliación de personería”).

– **Análisis**

- Al decir inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz, nos da la pauta que se aplica pena aún si la representación no es legal.
- Analizaremos estas sanciones en particular:
 1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.

A pesar de ser una pena que podría llegar a implicar la desaparición de la empresa, el párrafo final establece su no aplicación cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la empresa.

2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.

El certificado para contratar con el Estado Nacional es muy importante, no obstante ello a veces no impide la comisión del delito.

3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.

Se trata de sociedades que fueron creadas al solo efecto de delinquir, es decir son usinas de facturas apócrifas. Esta sanción no se aplica cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la empresa.

4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviese.

Este supuesto es similar a la pena accesoria prevista en el artículo 14 de la Ley Penal Tributaria. Lo que aquí no se prevé es la inhabilitación.

5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Esta sanción se encuentra también en el art. 114 del Código Penal, entre los delitos contra el honor, debiendo publicarse la sentencia en su totalidad.

La ley 11.683 permite publicar una nómina de empresas que no han abonado sus impuestos indicando los conceptos y montos conforme el art. 102 de la ley 11.683, (t.o. en 1998 y modificaciones).

- **Al respecto corresponde recordar el fallo CS, “FLY MACHINE”, Fallos 329:1974**
 - Existe una conocida expresión latina, defendida por quienes niegan la responsabilidad penal de las personas jurídicas, que es “*societas delinquere non potest*”, con la cual se indica que las personas jurídicas no pueden cometer delitos.
 - En el fallo citado el entonces juez de la Corte Suprema Eugenio Raúl Zaffaroni (con su voto en disidencia)

descartó la responsabilidad penal de las personas jurídicas, considerando que “la capacidad penal de una sociedad implica la derogación de los principios que rigen la acción”.

- Pese a estos fundamentos, desde hace mucho tiempo que tenemos varias leyes –algunas en vigencia, otras no– que aplican penas o sanciones a personas jurídicas por ciertos delitos.
- No obstante, Zaffaroni también señala que cuando los humanos que operan como órganos de las personas jurídicas realizan conductas humanas delictivas, nada impide que el tribunal penal sea competente para imponer a las personas jurídicas sanciones de derecho privado (reparador) y administrativas que como no son penas no serían inconstitucionales.
- En el presente caso se había imputado a una persona jurídica -la empresa “Fly Machine S.R.L.” por contrabando documentado en grado de tentativa. El tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 1 de Córdoba declaró la nulidad de los requerimientos de elevación a juicio formulados por la querella y la fiscalía en razón que en ellos se había imputado a una persona jurídica la comisión de un delito, declarándose también la nulidad de todos los actos procesales que le seguían.

- Contra esa decisión los apoderados de la Administración Federal de Ingresos Públicos (Dirección General de Aduanas) dedujeron el recurso extraordinario. A través del rechazo del mismo por falencias técnicas, la Corte dejó firme el fallo de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal que había dispuesto la no responsabilidad penal de las personas jurídicas en materia aduanera.
- No obstante, dado que el voto de la mayoría del Tribunal Superior no se pronunció sobre el fondo de la cuestión, sino que declaró improcedente el recurso por una cuestión formal (no estar debidamente fundamentado), el tema sigue sin resolver, máxime si se tiene en cuenta que existe disparidad de criterios en el seno de la Casación.
- La disidencia del Dr. Zaffaroni se basó en declarar admisible el recurso extraordinario y confirmar la sentencia apelada. De esta manera ratificó su tradicional postura. En este caso, de prosperar su criterio el resultado hubiera sido el mismo.

▪ **Algunos precedentes a favor de la responsabilidad penal**

- En “De la Rosa Vallejos, Ramón s/ art 197 de la ley aduanera”²¹⁷, y “Suarez, Luis Mateo”²¹⁸, la Corte

²¹⁷ Fallo 305:246; 2006

²¹⁸ Causa Suárez, Luis Mateo s/inf. Ley 21.898”, sent. del 10/03/1983 (Fallos: 305:254).

Suprema en 1983 validó la facultad administrativa de imponer penas accesorias de la condena penal. Es decir que dependen de la sentencia.

- En el fallo “Comaltex” la C.N. A. P. E., Sala B del 5/3/96 estableció la posibilidad de sanción penal a las personas jurídicas.
- En el año 2001 en un fallo de la C.N.C.P. Sala 3, en la causa “Peugeot-Citroën Argentina S.A sobre recurso de casación” causa nº 2984, se estableció la procedencia de responsabilidad penal.
- En cuanto a los antecedentes en nuestro país sobre responsabilidad de la persona jurídica los tenemos en:
 - Ley de Abastecimiento.
 - Régimen Penal Cambiario.
 - Código Aduanero.
 - Ley de Defensa de la Competencia.
 - Régimen Penal Tributario.
 - Prevención de lavado.
 - Riesgos de Trabajo.
 - Residuos Peligrosos.

- Referido a la imputación de responsabilidad penal a las personas jurídicas, podemos distinguir dos modelos:
- Por atribución: se transfiere el hecho delictivo de la persona física.
- Por hecho propio: es propia de la persona jurídica. En este caso la sanción a la persona jurídica no requiere de la previa o conjunta sanción a la persona física.
- También hay una concepción amplia: el hecho puede ser endilgado tanto a la persona física como a la persona jurídica y de esa manera tenemos saneado el art. 18 de la C.N.
- Hoy en día, el enfoque político-criminal, acepta el principio *societas delinquere potest*.

– **Autor**

- Fallo; “Noble Mitre de Saguier, Matilde Ana María s/ Evasión Tributaria Simple”, Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1, 8/3/2007.
 - Se discutía si los dividendos de una sociedad extranjera estaban sujetos a impuestos por renta mundial.
 - La imputan a ella por ser Presidenta de la sociedad.
 - Luego se comprobó que esa renta no estaba grabada.

- En el referido fallo, para adoptar o no la postura del juez de primera instancia, debemos conocer el elemento “dominabilidad”.
- La ausencia de dominabilidad implica, ausencia de imputación.
- A nuestro juicio en la decisión se confunden el tema de la tipicidad objetiva y la tipicidad subjetiva.
- Se emite una decisión de procesamiento en relación con un imputado que, reconocido por la propia decisión, no poseía ningún dominio del hecho.

– **Responsabilidad del Contador Público**

- Por ejercicio profesional Art. 15 a)
 - Dictamen, informe, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en la LPT.
 - Penas por participación criminal en el hecho.
 - Inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena.
- Agravamiento de penas por concurrencia de dos o más personas (art. 15 b)
 - Pena con un mínimo de 4 años de prisión.

- Asociación ilícita tributaria (art. 15 c)
 - Prisión de 3 años y 6 meses a 10 años (pena mínima de 5 años si resultare jefe u organizador).

– **La autoría y la participación**

Sujetos Activos

- Personas Físicas (contribuyentes).
- Responsables de Personas Jurídicas (art. 13 RPT).
- Profesionales (art. 15 RPT).

▪ **Autor:**

Ejecuta el hecho descrito en el tipo penal (art. 45 CP)

▪ **Coautor:**

Toma parte (inclusive parcial) en la ejecución de ese hecho (art. 45 CP)

▪ **Partícipe:**

Extiende la punición a personas que, aunque no revistan la calidad de autor, intervienen en el hecho como instigador o cómplice (art. 45 y 46 CP)

Principios de la Participación

1) Unidad de Hecho:

- Todos los partícipes deben tender a la participación del mismo hecho.
- Su responsabilidad accede al hecho, pero no a la responsabilidad del autor.

2) Convergencia Intencional:

- Conciencia de cooperación con un mismo objetivo (sin necesidad de acuerdo alguno).

3) Culpabilidad Personal:

- Responsabilidad personal por el hecho que prometió ejecutar (Ejemplo: cooperación por un hecho menos grave que el cometido por el autor).

Instigación

▪ Art. 45 in fine CP

- Es el que hubiese determinado directamente a otro a cometer un delito (autor psíquico del delito).

▪ Incita o induce a otro (autor) a cometer un delito sin realizar ningún acto de carácter ejecutivo.

▪ Premisas:

- 1) Determina directamente a otro a cometer un hecho típico y antijurídico.
- 2) El autor no pierde su calidad de tal por no ser culpable.
- 3) Nunca es autor sino partícipe.

Complicidad

- Consiste en prestar una cooperación, auxilio o ayuda para que otro ejecute el hecho delictivo (por acción o por omisión).
- Formas
 - Primaria: Los que prestan al autor un auxilio o cooperación sin los cuales el hecho no habría podido cometerse (art. 45 CP).
 - Secundaria: La cooperación no reviste el carácter de imprescindible o necesaria para la realización del hecho.

El derecho penal interviene en el ámbito económico a través de instituciones de la parte general.

En cuanto a la autoría y la participación estamos ante delitos cometidos preferentemente por empresas y en ocasiones, incluso, por organizaciones criminales.

En España y para los que siguen la tradición continental europea, se estructura la responsabilidad penal de las personas

físicas en base a una tripartición: autores, inductores y cooperadores o cómplices.

En el caso de coautoría, debe existir un acuerdo previo, una división de tareas, todos con la misma intención delictual.

La responsabilidad de la persona jurídica exige que el delito haya sido cometido en nombre o por cuenta de esta. La responsabilidad penal va dirigida a las personas jurídicas de derecho privado (civiles y mercantiles) excluyéndose al Estado y otras personas jurídicas de derecho público.

El modelo de imputación que rige en España, cada código consagra la responsabilidad penal de la persona jurídica a través de una estructura propia y original.

En el plano internacional hay dos modelos: el sistema de responsabilidad vicarial y el sistema directo de culpabilidad de la empresa, igual se pueden dar combinaciones.

El sistema vicarial o de responsabilidad objetiva de la empresa (responsabilidad por atribución) es el vigente en Reino Unido y Francia (*vicarius liability*). Una vez que se comprueba que se ha cometido un delito en una sociedad o persona jurídica, materializado por un miembro de la empresa, buscando beneficios para la entidad, parte de la responsabilidad será transferida a la empresa, de tal forma que se sancionará, tanto a la persona física como a la persona jurídica.

El otro modelo es de culpabilidad de la empresa o de autorresponsabilidad, se funda en una culpabilidad propia de la empresa. Así Klaus Tiedemann, basa la culpabilidad en un defecto de organización de la persona jurídica.

El correlato será atenuar o eximir de responsabilidad penal a la empresa si corrige esos defectos de organización, adoptando programas de organización y gestión, que eviten la comisión de delitos en el futuro (*Compliance Programs*).

En España rige un modelo de naturaleza mixta, no se aparta del todo del modelo vicarial. Igual no se habla de responsabilidad objetiva de la empresa, pues es inadmisibles la responsabilidad penal por un hecho ajeno. Así la base de la responsabilidad debe también buscarse en el defecto de organización.

Responde penalmente quien actúa por la persona jurídica y la propia persona jurídica, pues las sanciones no se excluyen entre sí (se aplican ambas simultáneamente), no obstante se puede aplicar una con independencia de la otra.

Por ejemplo, puede existir responsabilidad penal de la persona física y no de la persona jurídica cuándo, por ejemplo, no puedan comprobarse los vínculos de conexión.

Y también puede existir responsabilidad penal de la persona jurídica y no de la persona física “cuando la concreta persona

física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella” (art. 31 ter 1 del C.P. Español) o las personas “hayan fallecido o se hubieren sustraído a la acción de la justicia (art. 31 ter 2 del C.P. Español)²¹⁹.

²¹⁹ Cfr. Ferré Olivé, Juan Carlos, op. y loc. citados.

CAPITULO CUARTO

JUSTICIA RESTAURATIVA Y RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO

Sin duda el sistema penal y la teoría sobre los fines de la pena, necesitan un cambio de paradigma para que los conflictos puedan resolverse en mejores soluciones que las que ahora existen; para esto fue necesario acudir al consenso y a la reparación siempre que con ello se llegue a la reparación del daño social causado por el delito.

No obstante estos cambios no servirán para delitos violentos sino solamente para un tipo de delito en donde no se verifique tal violencia. La lesión al bien jurídico es lo que legitima la intervención penal, para ello deberán analizarse el quantum de esa lesión.

Como señala Galain Palermo²²⁰, la tarea de protección de bienes jurídicos que le asigna la doctrina mayoritaria al Derecho Penal se cumple a través de la amenaza de pena. Ello no implica que las víctimas no estén abarcadas por la protección, sino que

²²⁰ Cfr. Galain Palermo, Pablo. “La reparación del daño como equivalente funcional de la pena” Facultad de Derecho. Área académica de Derecho Penal. Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Uruguay. Págs. 45 y sig. y 93 y sig.

todos los integrantes de la sociedad estén protegidos por el sistema penal.

Si bien no es posible que todo conflicto social pueda ser solucionado privadamente, ello no obsta a que tal solución pueda en algunos casos, alcanzar una relevancia social y ser reconocida por el Derecho Penal como una solución suficiente del conflicto.

Para ello es necesario no solamente, restablecer el bien jurídico dañado (por ej.: devolver el objeto que fuera sustraído), además, que el comportamiento posterior del autor sea de tal magnitud que, valorado desde un punto de vista social y comunicativo cumpla con los fines sociales de protección de bienes jurídicos futuros.

Es decir, que estamos ante un concepto amplio de reparación. Es decir, un comportamiento positivo posterior voluntario del autor, que va a reparar no solo a la víctima, sino también a la sociedad.

Así, tanto el Derecho Penal Internacional y la justicia restauradora han sido fundamentales para la reconsideración del problema de la víctima.

Galain Palermo²²¹ señala las críticas a la reparación como tercera vía punitiva. Ellas fueron realizadas desde algunos sectores

²²¹ Cfr. Galain Palermo, Pablo, obra citada. Págs. 222 y sig.

dogmáticos, especialmente en cuanto a la posibilidad de que la reparación sustituya a la pena.

El Derecho Penal no tiene como misión la indemnización a la víctima, sino influir sobre el comportamiento del autor.

Los que están a favor, de crear una nueva vía no punitiva que ponga fin al conflicto se basan en razones de política criminal. Pero no toman en cuenta que esas razones no brindan seguridad jurídica, son cambiantes, dependen del momento social, económico, cultural y de las necesidades de una sociedad determinada.

La tercera vía y la reparación a través del consenso es una realidad en los sistemas penales de Alemania, Austria y Portugal, que aceptan el instituto de la reparación dentro del sistema penal.

En estos países se acepta la suspensión condicional del proceso y el posterior sobreseimiento (por allanamiento), cuando el presunto autor acepta su responsabilidad y decide llevar a cabo condiciones de reparación.

Esta reparación puede llegar a ocupar funcionalmente el lugar de la pena.

Párrafo aparte, el acuerdo de reparación que surge del consenso y compensa el daño social se constituirá en un modo de resolución del conflicto que, respeta el principio de igualdad entre las partes, el de presunción de inocencia. Además involucra al autor

y a la víctima en la resolución del conflicto. La víctima tendría la potestad de negociar aquella reparación del daño que entienda más conveniente. Entre otras ventajas.

Concepto - Orígenes

Existirá justicia restaurativa cuando todas las partes implicadas en un delito se pongan de acuerdo, para solucionar -en la medida de lo posible- sus consecuencias.

La justicia restaurativa ha sido recomendada por la Convención sobre los Derechos del Niño (CDN), la directrices de las Naciones Unidas para la prevención de la delincuencia juvenil (Directrices de Riad) y las reglas mínimas de las Naciones Unidas para la administración de la justicia de los adolescentes (Reglas de Beijing).

En general los países europeos y también los anglosajones tienen programas de justicia restaurativa.

No cabe dudas que el delito no solo infringe la ley, sino también a la víctima y a la comunidad.

En España, como señala Ayllón García²²², el uso de la justicia restaurativa -al contrario de lo que sucede en otros países- no ha

²²² Cfr. Ayllón García – “La justicia restaurativa en España y en otros ordenamientos jurídicos”. Revista Ars Boni et Aequi, 2019, pág. 9 y sig.

tenido la aceptación deseada, a pesar de haber quedado demostradas las ventajas que su utilización daría. Ello se debe a que en el sistema penal español predomina la justicia retributiva.

Ayllón García, citando a Domingo de la Fuente, señala que en la justicia restaurativa el protagonismo lo tienen las partes en el proceso y no se hace referencia al Estado como garante del ius puniendi, por ello ese modelo de justicia dista del tradicional patrón retribucionista propio del ordenamiento jurídico penal español.

El concepto de justicia restaurativa se acuñó en el Congreso Internacional de Criminología celebrado en Budapest en 1993 y siguió cobrando importancia, en los Congresos Internacionales de Victimología celebrados en Australia en 1994 y en Ámsterdam en 1997, así como en el X Congreso de las Naciones Unidas sobre la Prevención del Delito y el Tratamiento del Delincuente celebrado en Brasil en 2010. En este último los participantes acordaron que el concepto de justicia restaurativa debía ser un elemento fundamental de los debates sobre la responsabilidad y equidad respecto de los delincuentes y las víctimas en el proceso de justicia penal.

Asimismo se destaca que la Justicia Restaurativa es un medio de resolución de conflictos complementario y no alternativo al sistema judicial, dado que en el último caso se vulneraría el principio de legalidad recogido en el art. 25 de la Carta Española.

La Justicia Restaurativa supone una opción por el diálogo y no por la confrontación.

Ayllón García señala en cuanto a su origen y evolución, el concepto se funda en tradiciones indígenas de Australia, Nueva Zelanda, Estados Unidos y Canadá en donde se han realizado ciertas prácticas de Justicia Restaurativa, basados en la reparación del daño y la sanación de las heridas a través de la discusión y la interacción entre víctima e infractor y, a veces, con la comunidad en la que moran.

En cuanto cómo se generó, considera que la mayoría de los autores consideran que fue en Norteamérica en 1970, siendo el primer caso en 1974 en Ontario (Canadá), donde un Tribunal adoptó una sentencia de justicia restaurativa. Se trataba de dos jóvenes menores de edad que habían sido detenidos por actos vandálicos -habían dañado 22 propiedades de un barrio-.

Un funcionario pudo conseguir que el juez luego de dictar sentencia, propusiese que los jóvenes se reunieran con todas las víctimas y se las restituyera. Esto fue una condición para obtener la libertad condicional.

En base al éxito de esto se creó el Primer Programa de Reconciliación entre Víctima y Delincuente, cuyas siglas fueron VORP, a cargo de Mark Yantzi.

Por su parte en el continente europeo, el primer programa de Justicia Restaurativa se da en Gran Bretaña en 1977, con el nombre de Victim Offender Reparation y es el reflejo de lo que se conoce para los menores como Youth Offender Team (YOT), y los Youth Justice Panels (Paneles de Justicia Juvenil) en Gran Bretaña.

En el ordenamiento español sin duda existen intentos de aplicarlo, pero esto choca -como vimos- con el pensamiento punitivista que lo que trata es de incrementar las sanciones privativas de la libertad.

No obstante hay reformas penales que incorporan las prácticas de Justicia Restaurativa, por ejemplo, la LO 1/2015, del 30 de marzo, de modificación del Código Penal, que se refiere por primera vez a la mediación penal de adultos. También la Ley 4/2015, de 27 de abril, del Estatuto de la Víctima del Delito, que prevé en su art. 15 el acceso a los servicios de justicia restaurativa para las víctimas a fin de obtener una adecuada reparación material y moral de los perjuicios derivados del delito, siempre que se cumplan una serie de requisitos, lo que conlleva una participación del afectado en el proceso penal.

Sin duda la mediación penal sería importante para delitos perseguibles a instancia de parte como las injurias y calumnias y en los que el perdón es eficaz para extinguir la acción penal o la pena impuesta; luego será el juez el que tendrá a su cargo la homologación. Esto no puede aplicarse a delitos graves.

En países donde imperan el *civil law* y *common law*, la Justicia Restaurativa, ha tenido efectos muy beneficiosos para la víctima, el victimario y el Estado en su conjunto. Por eso sería importante aplicar en España tanto la Justicia Restaurativa como la Mediación Penal, pues tanto en la parte civil como comercial han demostrado muy buenos resultados.

El tema en España

Como señala Miguel Bustos Rubio²²³, la preferencia por un Derecho Penal de corte restaurativo, tiene cada vez mayores adhesiones.

En el Código Penal Español, hay un precepto que se refiere a la reparación, es el art. 21,5 que permite la atenuación de pena en los casos en que el culpable haya procedido a “reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos, en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto del juicio oral”.

En España el ejemplo era el pago tardío del cheque sin fondos. Y hoy se agregaron los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, cuyos arts. 305 y ss., hablan de la “regularización antes de determinados trámites”.

²²³ Cfr. Bustos Rubio, Miguel. Justicia penal restaurativa: el redescubrimiento de la víctima ante el conflicto penal. Revista Penal Nº 42. Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia, pág. 31/42.

Como señala este autor, refiriéndose a Arias Eibe, la atenuante de reparación del daño “constituye una manifestación más de la moderna política criminal configuradora de un derecho penal orientado a las víctimas y superador de las etapas pretéritas -aunque no tan lejanas- en que la víctima era mero convidado de piedra en el sistema penal”²²⁴.

Con buen criterio Bustos Rubio, considera que no estamos ante una tercera vía en el Derecho Penal, que se apoya en la idea de que el orden penal prescinda de las clásicas sanciones penales, como serían las penas y medidas de seguridad. Si esto fuera así, la reparación quedaría revestida de un carácter coactivo. Es decir, quedaría en el mismo nivel que las penas y las medidas de seguridad.

Se obligaría al sujeto a reparar el daño para evitar la pena, y con ello se aproximaría a la función del derecho civil de reparación de daños y perjuicios.

Tampoco se debe considerar que con la reparación desaparecería alguno de los elementos del delito una vez que este ya ha sido consumado. Es decir, una vez consumado el delito, ya han sido afirmadas tanto la antijuricidad como la culpabilidad en el hecho del autor. La reparación será un comportamiento posdelictivo que no alteraría lo que estaba ya afirmado.

²²⁴ Cfr. Bustos Rubio, Miguel. Obra citada.

El autor se enrola con la parte de la doctrina que considera la reparación como un interés político-criminal del Estado en fomentar y conseguir la efectiva reparación del daño a las víctimas, dándoles a éstas su mayor protagonismo.

En cuanto a la pena, la teoría que analiza la prevención general positiva, es la más cercana para fundamentar la falta de necesidad de pena cuando se ejecuta un comportamiento reparador.

Ahora para que la reparación incida positivamente en los fines de la pena, el comportamiento debe ser voluntario, es decir, espontáneo, no forzado.

4.1. Prevención de los delitos fiscales. El *compliance*

La OCDE²²⁵

El 8 de junio de 2023 se publicó la actualización de las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”) para empresas multinacionales sobre conducta empresarial responsable (las “Directrices”).

La actualización contempla los siguientes puntos clave:

²²⁵ <https://abogados.com.ar/directrices-de-la-ocde-para-empresas-multinacionales-sobre-conducta-empresarial-responsable/32833>

(i) recomendaciones para las empresas para alinearse con los objetivos acordados internacionalmente sobre cambio climático y biodiversidad;

(ii) detalle sobre las expectativas en materia de medidas de debida diligencia para el desarrollo, financiación, venta, licencia, comercio y uso de tecnología, incluida la recopilación y el uso de datos;

(iii) recomendaciones sobre las medidas de debida diligencia aplicable a los impactos y las relaciones comerciales vinculadas con el uso de productos y servicios;

(iv) recomendaciones y medidas para abordar la protección integral de personas y grupos en riesgo;

(v) recomendaciones actualizadas para la divulgación de información sobre conductas empresariales responsables;

(vi) ampliación de las recomendaciones sobre medidas de debida diligencia para la prevención de la corrupción;

(vii) recomendaciones sobre las actividades de lobby sea alineen con las directrices; y

(viii) fortalecimiento de los procedimientos para garantizar la visibilidad, eficacia y equivalencia funcional de los Puntos de Contacto Nacionales para la Conducta Empresarial Responsable.

Las Directrices forman parte del bloque de instrumentos de *soft law*, que procuran la articulación entre el sector público y el sector privado en materia de acciones positivas para la protección de los derechos humanos, la conducta empresarial responsable, y la prevención de la corrupción.

Las personas jurídicas pueden ser responsables de la comisión de ciertos delitos, ya sea que hablemos de fundaciones, asociaciones, organizaciones empresariales, etc. Ello cuando sus representantes o trabajadores los han cometido.

La intervención de la persona física puede ser en forma directa o indirectamente y los delitos ser cometidos en su interés o beneficio.

Si los organismos de gobierno de la persona jurídica fueron tolerantes en la realización del delito, es posible que aquella sea responsable aunque no haya sido posible identificar a la persona humana o aun cuando ésta última haya fallecido.

Las personas jurídicas pueden celebrar acuerdos de colaboración eficaz con el Fiscal. En base a ello se obligan a cooperar con la investigación dando información y datos precisos y comprobables que permitan aclarar los hechos,

identificar a los autores o recuperar los bienes obtenidos por el delito.

En materia tributaria uno de los medios para engañar al fisco es la realización y utilización de facturas apócrifas o falsas, lo cual produce grandes perjuicios. Así tenemos:

- Una competencia injusta entre las empresas que trabajan con lealtad.
- Sirve tanto para la evasión de impuestos como para el lavado de activos, la financiación del terrorismo, la corrupción, etc.

Por eso resulta muy importante para los contribuyentes establecer un programa de *tax compliance* para así disminuir los riesgos tributarios. Con relación a ello como sistema de prevención, control y detección de riesgos penales, Bacigalupo²²⁶ considera que las reglas de cumplimiento no se limitan al mero deber de observar los mandatos jurídicos, sino a instaurar un departamento especial de control y de vigilancia así como establecer procedimientos dentro de la empresa para asegurar la observancia de los mandatos jurídicos.

Con la ley 27.401 (Ley de Responsabilidad Penal Empresaria) se estableció un régimen aplicable a las personas

²²⁶ Cfr. Bacigalupo, Enrique “Compliance y Derecho Penal”, Ed. Hammurabi, 2012, pág. 134.

jurídicas privadas, por los delitos de cohecho y tráfico de influencias, negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, concusión, enriquecimiento ilícito de funcionarios y empleados, y balances e informes falsos agravados.

El dictado de esta norma responde a los compromisos asumidos por el país en la lucha contra la corrupción. El objetivo de la ley es dotar de mayor eficacia a las políticas de prevención y lucha contra la corrupción a través de la generación de incentivos para que las personas jurídicas prevengan la comisión de delitos por medio de la implementación de programas de integridad y cooperen con las autoridades.

El *compliance* tributario persigue tres objetivos:

- 1) En primer lugar, difundir una cultura de prevención y cumplimiento en la empresa.
- 2) En segundo término, establecer medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir riesgos tributarios y reducir, de forma significativa, su posible comisión.
- 3) Por último, dar una mayor garantía de seguridad y confianza ante la Administración tributaria, órganos de gobierno, accionistas e inversores.

No obstante, ante la comisión de un delito, la mera existencia de un programa de cumplimiento no habilita a deslindar las responsabilidades de las personas físicas intervinientes, ya que los controles podrían ser solo aparentes²²⁷.

Las facturas falsas

En cuanto al significado, se trata de una documentación comercial que no se condice con la realidad de los hechos y/o sujetos intervinientes.

Puede ser una falsedad ideológica (documento correcto, pero transmite una verdad falsa) o una falsedad material del documento (es decir es inidóneo en su totalidad).

Esto lleva a decir que en el caso de la inexistencia de la operación económica (la simulación será absoluta) y en el caso de la existencia de la operación pero que no se condice con la individualización que hace la factura, por ej.: el proveedor que emitió el comprobante no es el real proveedor de los bienes (la simulación es relativa).

Se comprueba el uso de estas facturas falsas desde hace muchos años. Así podemos recordar en el año 1980 el caso Koner Salgado (para regímenes promocionales), en los años

²²⁷ Cfr. Robiglio, Carolina L. Imputación penal de las personas jurídicas y programas de cumplimiento. Doctrina Penal Tributaria y Económica. Errepar, Setiembre 2018.

‘90 Casa Piana (en exportación de oro) y a partir del año 2002, se aprecia frecuentemente en las solicitudes de devoluciones de créditos fiscales de IVA por exportación en granos.

Un tema a destacar fue la ley 25.345 que estableció que los pagos superiores a \$1000 deben realizarse por medio bancarizados.

No obstante en el fallo de la C.S.J.N. “Mera, Miguel Ángel” del año 2014, se declaró la inconstitucionalidad de la ley mencionada referida a la imposibilidad de computar créditos fiscales y gastos originados en operaciones superiores a \$1000 abonados en efectivo. El contribuyente debía demostrar la veracidad de las operaciones.

Como señala Porporatto²²⁸ existe un mecanismo de alerta temprana muy útil para los contribuyentes; la AFIP envía un alerta en “Nuestra Parte” (se ingresa con clave fiscal) en los casos que detecte comprobantes que podrían ser apócrifos. En ese caso, el contribuyente puede rectificar (art. 49 ley 11.683).

²²⁸ Cfr. Porporatto, Pablo (Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación), Sala B, Agosto 2020, Youtube. <https://www.youtube.com/watch?v=If8GiWL8K2w>

Podemos enumerar algunos fallos con distintas posturas, en lo referente a los Amparos presentados por los contribuyentes, así tenemos:

- En los fallos de la **C.S.J.N. “Stop-car” C.S.J.N./2013; Floriner del año 2013**, se entendió que el cumplimiento de formalidades no asegura que no se impugnen las operaciones frente a sólidos indicios. El contribuyente debe probar la veracidad de las operaciones (ello basado en el art. 163 del entonces C.P.C. y C. de la Nación que establece que cuando los indicios fueren graves, precisos y concordantes, las presunciones que a partir de ellos puedan hacerse, constituirán prueba). En otras palabras, se invierte la carga de la prueba.
- **“Barros, Nelson Bartolo Cámara Federal de Córdoba/2016**. Se admitió la acción por violentarse el debido proceso y la defensa en juicio”.
- **“Flores, José Antonio (C.S.J.N./2019)** se confirma el criterio de la Cámara denegando el recurso, por ser una vía excepcional, se requiere mayor debate y prueba y por no haber una decisión definitiva que se apele”.

A propósito de este último fallo, como ejemplo de los indicios tenemos: domicilio inexistente, no posee bienes registrables, no tiene personal en relación de dependencia,

no se localiza la imprenta, la actividad que declara no se condice con la operación, el proveedor desconoce las operaciones.

En un fallo de la C.N.A.C.A.F. (Sala IV/2018) “Agropecuaria El Sauce”, se admitió la postura del contribuyente frente a los indicios de la AFIP diciendo que no es suficiente con que los proveedores de facturas no puedan ser encontrados u omitan contestar requerimientos, toda vez que se registraron las operaciones, existieron cheques que den cuenta del pago, hubo habitualidad y número de transacciones realizadas con el mismo proveedor.

Ahora bien los contribuyentes pueden hacer controles previos para así no tener riesgos como: solicitar antecedentes, constatación de actividad, domicilio e inscripción de proveedor inclusión en la base apoc, constatar que la factura recibida haya sido autorizada por la AFIP.

Responsabilidad del contador

El *compliance* resulta importante para los profesionales que intervienen en el asesoramiento contable.

Al respecto consideramos que el contador no se le puede atribuir responsabilidad penal por el solo hecho de contar con ese título, no puede haber una atribución de responsabilidad en forma automática u objetiva. No se puede aplicar un Derecho Penal del Enemigo.

En cuanto al principio de lesividad como bien señala Zaffaroni²²⁹, no puede haber una intervención punitiva cuando no hay afectación a un bien jurídico ajeno; y en cuanto al principio de culpabilidad, no pueden imputarse acciones prohibidas si la persona no ha tenido la posibilidad de prever el resultado de su conducta o si no le ha sido posible conocer la conminación penal de ella y adecuar su conducta al derecho.

En principio tenemos que tener presente que quien no sea contribuyente, empleador, agente de retención, no puede ser autor porque se necesita una condición especial.

En el 17° Congreso Tributario del Consejo Profesional en Ciencias Económicas²³⁰, se dejó establecido que cualquier análisis de la responsabilidad del contador con relación a los delitos tributarios, debe partir de considerar que los tipos penales de evasión previstos en nuestro régimen requieren en el autor una condición especial, que es ser obligado tributario. Por lo tanto, el

²²⁹ Cfr. Zaffaroni-Alagia-Slokar, Derecho Penal Parte General, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2000, págs. 55, 121 y 132.

²³⁰ Celebrado del 2 al 4/10/2019 en Mar del Plata

contador sólo podrá ser imputado como partícipe, ya sea primario o secundario, conforme las reglas contenidas en los artículos 45 y 46 del Código Penal.

Considero que la responsabilidad que se le endilga al contador es excesiva, para ello nos hacemos estas preguntas: ¿Fue el contador el que hizo la maniobra? ¿Hubo una ayuda sin la cual el delito no se habría cometido? ¿La ayuda fue sólo profesional?

Estas preguntas nos ayudarán a establecer la responsabilidad penal o comprobar que su trabajo fue solo profesional o no.

Lo importante para el contador es saber su límite. Es decir, brindar un servicio normal lo mejor posible. Distinto será el caso en que deliberadamente deja pasar determinadas maniobras.

Para demostrar su inocencia debe contar con todas las pruebas de su trabajo: mails, escritos, documentación, etc. para probar que asesoró correctamente.

Hay un fallo muy antiguo donde la responsabilidad resultó probada para la justicia, por ejemplo Seguridad y Custodia²³¹. Allí se probó que el contador manejaba todo y se lo consideró partícipe necesario en el delito de evasión tributaria, por ello se lo procesó con prisión preventiva por dolo eventual.

²³¹ El fallo de la Cámara Nacional Penal Económica, Sala B “Seguridad y Custodia S.R.L.” del 28/06/2005.

Hubo casos llamativos por ejemplo en el fallo Messi, no se citó a declarar a los asesores fiscales. Aquí se condenó a Lionel Messi y a su padre Jorge a 21 meses de prisión por tres delitos de fraude fiscal que ascendían a \$4.500.000 de dólares (artículos 305 y 305 bis del Código Penal Español²³²).

Hay doctrina que considera excesivo el art. 19 de la ley 27.430 Título IX al decir “convicción administrativa”, porque permite hacer denuncias penales contra quien a su criterio exclusivo cometió presumiblemente el delito. Esto puede colocar al contador en un pie de igualdad con el administrador, presidente de la empresa o director cuando en verdad esto no es así.

Esa doctrina considera que si a la “convicción administrativa”, se suma una “presunción” se puede llegar a una denuncia arbitraria y peligrosa para los contadores, más aún cuando la convicción se basa solo con verificar la inclusión en la base de facturas APOC.

Por mi parte considero que la Disposición AFIP 192/18 – que analizaremos más adelante- da pautas a los funcionarios en cuanto a la formulación o abstención de formular denuncias.

²³² Audiencia provincial Barcelona, Sección octava. Procedimiento abreviado 110/15. Diligencias previas 598/13. Juzgado de Instrucción N°3 de los de GAUA, 5/7/2016. Posteriormente fue objeto de la Sentencia del Tribunal Supremo 374/2017, de 24 de mayo, en cuyo texto se señala: “Ciertamente resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado. Pero tan insólita actitud de esas acusaciones no puede incrementar el indeseable resultado de añadir a tal eventual impunidad la del defraudador aquí acusado”.

Resulta ser una garantía pues específicamente ahí se señala que no es correcto formular denuncia con una presunción citando el fallo Mazza, Generoso²³³ donde se dejó sentado que no podía extenderse al campo de la responsabilidad penal tributaria el sistema de presunciones que la ley establece con el objeto de determinar la existencia y medida de la obligación tributaria, ello se ajusta al principio de legalidad (artículos 18 y 19 de la Constitución de la Nación Argentina), toda vez que la ley 11.683 (de procedimiento tributario), vigente en el momento de los hechos circunscribía la aplicación del mencionado sistema probatorio al ámbito del derecho tributario sustantivo.

En cuanto al dolo, si al contador le faltó algún conocimiento deberá aplicarse el error de tipo o de prohibición según concurra uno u otro, lo que llevará a la falta de tipicidad o de culpabilidad, quedando exento de pena o tener una pena menor.

Todas las formas de error significan falencias de conocimiento, es decir un falso o equivocado conocimiento sobre algún elemento del tipo objetivo o de la antijuricidad.

Hay error de tipo cuando la representación subjetiva del sujeto sobre los elementos del tipo objetivo no coinciden con la ley. Si es invencible, se elimina la tipicidad dolosa quedando subsistente la culposa. Como los delitos tributarios no existe

²³³ Cfr. “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto” (C.S.J.N. 4/06/1989).

forma culposa, el hecho será atípico y corresponderá un sobreseimiento.

En cuanto al error de prohibición es un déficit del conocimiento que impide al sujeto comprender la antijuricidad de su conducta típica (no sabe que está prohibido, cree que la conducta no viola ninguna norma prohibitiva o cree equivocadamente que existe alguna causa de justificación – estado de necesidad o la falsa suposición de que concurre un caso de exclusión de punibilidad-).

Si el error de prohibición es vencible no elimina la reprochabilidad, pero disminuye la culpabilidad, por lo tanto tendrá una menor pena. Si es invencible, se elimina el reproche del autor, por lo tanto no habría imputación de culpabilidad.

Algo muy importante sostiene Silva Sánchez²³⁴ al decir que si la conducta del asesor contribuye de algún modo a que su cliente realice el delito, conociendo ello de modo seguro o probable, será responsable por una conducta de participación punible. Es decir, si acrecienta el riesgo en la conducta que ya tenía el contribuyente.

Un caso interesante fue el fallo del **Tribunal Oral Federal de Paraná**, que fue confirmado por la Cámara de Casación

²³⁴ Cfr. Silva Sánchez, Jesús María, “El nuevo escenario del delito fiscal en España”, Ed. Atelier, Barcelona 2005, pág. 85.

Penal²³⁵, en el cual se condenó a un contador como partícipe necesario de los delitos de evasión simple de impuesto a las ganancias, período 1998 e IVA períodos 1999 y 2000.

En el mismo se le impuso una pena de dos años de prisión de ejecución condicional e inhabilitación especial por el doble tiempo de la condena (arts. 1 y 15 inc. a de la ley 24.769).

La maniobra consistió en la duplicación y deducción de gastos sin respaldo documental; no se registraron notas de crédito en el libro IVA, que fueron incorporadas en cambio como facturas de compra, originándose una doble registración de compras y se computaron facturas de las que solo había fotocopias simples.

El argumento defensorista se basó en que el contador era un auditor externo, que hacia su tarea de balances y declaraciones juradas con los documentos que la propia empresa le enviaba y además no se comprobó que la auditoria que él hizo hubiera servido de base para la confección de las declaraciones juradas.

Por su parte el Fiscal consideró que el contador no era solo auditor externo, sino que tenía los libros de la empresa en su estudio, contaba con las claves y utilizaba los aplicativos

²³⁵ C.N.C.P., Sala II, Causa N°9950, “K.S. y otro s/ Recurso de Casación”, 7/12/2009, Reg. 15.654.

necesarios para realizar y presentar las declaraciones juradas de la contribuyente.

La Casación no tuvo en cuenta los argumentos de la defensa por considerar que nada tenía que ver con las pruebas, ya que se había verificado que todos los fines de mes recibía en su estudio las facturas de compras, ventas y gastos, que ahí se hacían las liquidaciones y balances, que él mismo era el encargado de emitir algunas de las facturas por una de las empresas, que era apoderado y que no devolvió los libros de la empresa una vez que renunció al poder.

Todas pruebas contundentes que demostraban que su actuación excedía la de auditor externo.

Asimismo había registrado datos falsos y compras carentes de respaldo; él era quien llevaba los libros contables, las actas de directorio y asamblea estaban en su estudio, lo que prueba que estaba a cargo de toda la contabilidad y también auditó los estados contables y respondía los requerimientos del fisco.

Un dato importante, el representante legal de la empresa describió la actuación del contador sin mejorar su propia situación, por ello se atendieron sus dichos.

La Casación descartó que su comportamiento era el que se conoce como profesionalmente adecuado o neutral (es decir, que era una conducta habitual, normal). Las pruebas no coincidían

con una conducta neutral, dado que estaban intencionadas a converger mediante acuerdo previo en una finalidad ilícita. Adoptó su conducta el plan delictivo (prueba irrefutable fue haber incluido las facturas que le constaban eran apócrifas). No lo coloca en mejor situación el hecho que no haya escrito de su mano los documentos apócrifos y las declaraciones juradas que fueron hechas por empleados, bajo su control.

Al analizar el artículo 15 inc. a) de la ley 24.769 (vigente en ese momento), debemos hacer notar el voto del Juez García, que consideró que solo ciertas formas de participación en los delitos de la ley penal tributaria enumerados en ese inciso, se castigan con penas de inhabilitación especial, además de las correspondientes por su participación en el hecho. Tareas como llevar libros, preparación de liquidaciones y declaraciones de impuestos, están excluidas del art. 15 inc. a) y por lo tanto no tendrán pena de inhabilitación adicional a la prisión, a diferencia de la certificación de estados contables que sí está descripta en esta norma, y que en el caso analizado, facilitó la comisión del delito de evasión fiscal por el cual el contador fue condenado como partícipe necesario.

El Profesional en Ciencias Económicas involucrado en el delito penal tributario

El artículo 15 en su inciso a) de la ley 27.430, Título IX establece que los actos que enumera la norma se refieren a cada profesión afectada, o sea, se refieren a certificación de actos jurídicos, informe sobre balances o estados contables, entre otros²³⁶.

Este es un delito autónomo, de carácter especial, dado que se refiere exclusivamente a los tipos penales de la Ley Penal Tributaria.

Cuanto más lejana sea la afectación al bien jurídico, más débil será la unión con el riesgo y, por ello, más exigencias deben existir para la imputación penal.

A su vez, no se debe dejar de considerar que el ejercicio de la profesión se encuentra regulado en diferentes normas y rige el secreto profesional. Por ello, es preciso determinar la responsabilidad con relación a las diversas funciones que puede desarrollar el contador.

Un ejemplo de lo que podría abarcar este tipo penal sería el supuesto de un asesor-liquidador impositivo que realice la liquidación de tributos con facturas falsas sabiendo que es así. Ahora bien, ¿forma parte del rol de asesor-liquidador de

²³⁶ Señala el mencionado precepto: a) “El que a sabiendas dictaminare, informare, diere fe, autorizare o certificare actos jurídicos, balances, estados contables o documentación para facilitar la comisión de los delitos previstos en esta ley, será pasible, además de las penas correspondientes por su participación criminal en el hecho, de la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena...”

impuestos la verificación sobre la veracidad o falsedad de las facturas?. La respuesta es no.

Uno de los ámbitos de actuación de los contadores que más se ha estudiado con relación a la responsabilidad es su función como auditor de estados contables.

Un ejemplo de esta problemática surge de la sentencia del Tribunal Superior de España en el caso de evasión fiscal de Messi ya citado, donde se señaló “resulta difícil de comprender que los asesores a los que se acudió hayan sido excluidos de toda preocupación acusadora por el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado”²³⁷. Se trataba de la cesión de derechos de imagen del jugador residente en España a terceros países a fin de no someterlos a imposición en España²³⁸.

Por otra parte, también se discute la interacción de la obligación de denunciar con el derecho a la no autoincriminación teniendo en cuenta las futuras consecuencias que puede ocasionar la utilización de tales esquemas.

²³⁷ STS 374/2017, de 24 de mayo, - ECLI: ES:TS: 2017:1885, Tribunal Supremo. Sala de lo Penal Madrid, 1.

²³⁸ Conforme surge de la sentencia, la cesión se realizaba a sociedades radicadas en países cuya legislación tributaria permitía la opacidad, tanto sobre la existencia de aquéllas como de la identidad de sus socios y la realidad de sus operaciones. Complementariamente, se formalizaban contratos de licencia, agencia o prestación de servicios entre aquellas sociedades y otras radicadas en países que tienen suscriptos convenios de doble imposición, además de una legislación permisiva respecto de operaciones con sociedades domiciliadas en los primeros países mencionados. Se conseguía, de este modo, que los ingresos obtenidos por el jugador, se trasladaran desde las sociedades radicadas en países de legislación fiscal permisiva hasta los países de opacidad fiscal, sin someterse, por tanto, a la Administración Tributaria española.

En Argentina, esta responsabilidad se ha incorporado a diferentes ordenamientos, tales como el Código Aduanero, los Delitos Cambiarios, el Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, el Régimen Penal Tributario, el Delito de Lavado de Activos.

Obligación de denunciar

Un tema complicado es la obligación de los contadores de denunciar la comisión de delitos, establecida por el artículo 237 del Código Procesal Penal Federal²³⁹, para los “escribanos y contadores en los casos de fraude, evasión impositiva, lavado de activos, trata y explotación de personas...”, excluyendo en el párrafo final del artículo esta obligatoriedad “cuando los hechos hubiesen sido conocidos bajo secreto profesional”.

Por otra parte, al contador o escribano que ejercen la profesión en forma privada parece imponérseles una obligación de denuncia más amplia que la que pesa sobre los funcionarios públicos, toda vez que abarca hechos conocidos azarosamente, es decir, fuera del ejercicio de la profesión.

²³⁹ Según Código Procesal Penal Federal aprobado por la Ley N° 27.063 con las incorporaciones dispuestas por la Ley N° 27.272 y las modificaciones introducidas por la Ley N° 27.482. La entrada en vigencia, según lo previsto en el artículo 3° de Ley N° 27.063 y su modificatoria se producirá en la oportunidad que establezca la ley de implementación correspondiente.

Es preciso recordar que la ley 20.488 regula el ejercicio de la profesión de contador público; a su vez, la Resolución 355/80 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas (CPCECABA) -Código de Ética- consagra en sus artículos 19 y 20 el secreto profesional. Rige además el Código de Ética Unificado, que regula lo concerniente al secreto profesional en sus artículos 28 a 31. Así, se dispone que la relación entre profesionales y clientes debe desarrollarse dentro de la más absoluta reserva; respetando la confidencialidad de la información acerca de los asuntos de los clientes o empleadores adquiridos en el curso de sus trabajos profesionales.

La regla general es la determinación de oficio sobre base cierta y solo por excepción sobre base presunta.

Para dictar la Determinación de Oficio el fisco debe cumplimentar dos etapas: primero debe demostrar que la declaración jurada es objetable, para recién después, en el caso en que dicha declaración fuera impugnabile, prescindir de ella y adoptar el procedimiento de determinación sobre base cierta o presunta según las circunstancias del caso.

El art. 16 de la ley procedimental establece un orden de prelación en virtud del cual solo cuando el fisco no disponga de elementos que acrediten fehacientemente esa magnitud (ausencia de elementos, insuficiencia de estos o descalificación

de los existentes) se encontrará facultado para recurrir, al método indiciario de determinación.

El *compliance*

Sin duda la globalización económica llevó a que las empresas puedan verse involucradas en situaciones ilícitas que afecten su reputación.

Es así que se han adoptado pautas de comportamiento para todos sus integrantes.

Por ello, los Programas de *compliance* empresarial surgen como aporte para establecer pautas que se aplicarán tanto para los directivos, empleados y personal externo contratado.

La organización debe controlar que todos los integrantes tanto internos como externos conozcan y respeten dichas pautas.

El *criminal compliance* o Programa de Integridad (o de cumplimiento) ha sido creado para que las empresas dicten sus propias normas para prevenir delitos, entre ellos los delitos fiscales.

Ya existía en numerosos países y en el nuestro fue implementado por la ley 27.401/17, que establece un régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas por

delitos de corrupción, cohecho, tráfico de influencias, negociaciones incompatibles con el ejercicio de funciones públicas, concusión, enriquecimiento ilícito y balances falsos.

La responsabilidad penal en la Argentina está vinculada a las acciones, mecanismos y procedimientos internos de las empresas para prevenir, detectar y corregir actos ilícitos.

El establecimiento de un Programa de Integridad efectivo, podría servir para las empresas para eximir o reducir las sanciones de la ley penal tributaria.

Sobre esta base se ha establecido el *Compliance*, entendido como cumplimiento de las normas jurídicas y éticas por parte de las empresas con el fin de asegurarse que sean cumplidas las reglas establecidas para ellas y su personal.

Asimismo, para el caso en que la empresa tenga implementado el *Compliance*, en principio, se podrían prevenir los riesgos penales y así exonerar o atenuar la pena a la persona jurídica.

La atenuación o evitación de la pena:

La ley de *compliance* permite a los contribuyentes reorganizar sus empresas de manera de estar preparados para en cualquier contingencia demostrar que no quedaron ajenos a las reglas impuestas.

Las personas jurídicas y todos sus componentes así como el contador en su actuación como consultor fiscal, como auditor, como síndico, como liquidador de impuestos, como administrador de sociedades pueden tener distintos grados de participación, ya sea a título de dolo o de culpa (en este último caso no habrá responsabilidad penal).

No obstante existe un debate permanente acerca de la funcionalidad de la pena y el consecuente acierto o no en la criminalización de determinado tipo de ilícitos. Si bien en las últimas décadas el proceso de criminalización de los ilícitos tributarios ha sido uniforme en la mayoría de los países, se continúa discutiendo acerca de la conveniencia de la amenaza y consecuente aplicación de penas privativas de la libertad a delitos que evidencian un enaltecimiento de la finalidad de lucro, frente a quienes proponen penas pecuniarias, de aplicación efectiva, que resulten suficientemente desalentadoras de este tipo de conductas nocivas²⁴⁰.

²⁴⁰ Entre otros autores, Rosembuj agrega al elenco a las sanciones colaterales, que son aquellas que “Primero, rescinden o deniegan un beneficio o privilegio público del contribuyente, en lugar de pago en dinero a la Administración; segundo, son sanciones aplicadas por una Administración diferente a la tributaria; tercero, son adicionales a la sanción pecuniaria que resulta de la infracción fiscal”, ejemplificando entre ellas a la denegación de pasaporte o renovación en caso de infracción tributaria grave, denegación de contratos o empleo público a empresas o personas de declarada conciencia lesiva en materia de cumplimiento de sus obligaciones fiscales; y la denegación de carnet de conducción o renovación a los contribuyentes de riesgo fiscal. Cfr. ROSEMBUJ, Tulio R.; *Tax Morale; El Fisco*; Barcelona; 2016; p. 251, con citas de Blanck, Joshua; *Collateral Compliance*, University of Pennsylvania Law Review, 3/2014, p.735.

La implementación de los métodos alternativos de resolución de conflictos ha dado grandes cambios en diversos países.

Sin duda el sistema de *compliance* y la Conciliación o Reparación Integral del Perjuicio del art. 59 inc. 6 del Código Penal resultan ser un adelanto en materia de justicia no punitiva o justicia restaurativa. (ver Capítulo XVII)

La responsabilidad penal de las personas jurídicas:

La ley 27.401, sancionada en 2017 por el Congreso Argentino, modificó y estableció en el Código Penal, un régimen de responsabilidad penal, aplicable a las personas jurídicas privadas, ya sean de capital nacional o extranjero, con o sin participación estatal. (ver Capítulo IX)

La norma, que entró en vigor a partir del 1º de marzo de 2018, permitió que por fin se pudiese adaptar el sistema penal argentino, a los estándares internacionales en materia de lucha contra la corrupción, con los cuales la República Argentina comprometió su adhesión: “La Convención sobre la lucha contra el cohecho de Funcionarios Públicos Extranjeros en las Transacciones Comerciales Internacionales”, “Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción” y “Convención Interamericana contra la corrupción”.

El decreto 277/2018, reglamentario de la ley 27.401, otorgó a la Oficina Anticorrupción (OA), la facultad de elaborar lineamientos para la implementación de programas de integridad, de acuerdo con los arts. 22 y 23 de la ley (resolución 27/2018 de la OA). Y en ese marco, el 12/11/2019 la OA publicó la resolución 36/2019 mediante la cual introduce una guía complementaria para la implementación de Programas de Integridad de pymes. Los delitos de corrupción que señala la ley son:

- Cohecho, Soborno Transnacional, Tráfico de Influencias (arts. 258 y 258 bis del Cód. Penal).

- Concusión (art. 268 del Cód. Penal).

- Enriquecimiento Ilícito (arts. 268 [1] y [2] del Cód. Penal).

- Balances e Informes Falsos Agravados (art. 300 bis del Cód. Penal).

Para cumplir los objetivos del Programa de Integridad la empresa debe elaborar un Plan de Acción que contemple, según los riesgos de corrupción y el grado de exposición al que se somete, cómo llevar a cabo ese Programa, qué elementos lo compondrán (por lo menos según la ley 24.701 debe contener 1- un código de ética; 2- capacitaciones; y 3- políticas de integridad en la interacción de la organización con el sector público).

Sería importante que se prevean los siguientes ítems²⁴¹:

- Un código de conducta o las políticas y procedimientos de integridad aplicables a todos los directores, administradores y empleados de la persona jurídica.
- Reglas y procedimientos específicos para prevenir ilícitos en los concursos, licitaciones, ejecución de contratos administrativos o en cualquier otra relación con el sector público.
- Capacitaciones periódicas sobre el programa de integridad a directores, administradores y empleados.

También puede contener:

- Análisis periódico de riesgos y la consecuente adaptación del programa de integridad.
- Apoyo visible y claro de la alta dirección y gerencia al programa de integridad.
- Canales internos de denuncia de irregularidades. Esos canales deben ser abiertos a terceros y adecuadamente difundidos.
- Política de protección de denunciantes contra represalias.
- Sistema de investigación interna que respete los derechos de los investigados e imponga sanciones efectivas a las violaciones del código de ética o conducta.

²⁴¹ <https://www.argentina.gob.ar/Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Responsabilidad penal de las personas jurídicas>.

- Procedimientos que comprueben la integridad y trayectoria de terceros, socios de negocios, proveedores, distribuidores, prestadores de servicios, agentes e intermediarios, al momento de contratar sus servicios.
- La debida diligencia durante los procesos de transformación societaria y adquisiciones para verificar irregularidades, hechos ilícitos o la existencia de vulnerabilidades en las personas jurídicas involucradas.
- Control y evaluación continua de la efectividad del programa de integridad.
- Responsable interno a cargo del desarrollo, coordinación y supervisión del programa de integridad.

La comunicación del Programa de Integridad, debe ser interna y externa. Es importante que la empresa garantice que los empleados y los terceros estén permanentemente informados de sus políticas y procedimientos de integridad.

Es de destacar que las empresas que contratan con el Estado deben tener un programa de integridad. Este es un requisito para contratar con el Estado cuando el contrato: 1) deba ser aprobado por un Ministro a causa de su monto, 2) esté comprendido en el artículo 4º del decreto 1023/01 o regulado por las leyes 13.064, 17.520, 27.328, 3) sea de concesión o de licencia de servicios públicos.

Beneficios internos y externos del Programa de Cumplimiento:

Alguno de los beneficios internos que genera el hecho de tener un Programa de *Compliance* son:

1. Se protegen los intereses económicos de la empresa.
2. Se genera una cultura ética que involucra a todos.
3. Establece seguridad laboral.
4. Se consigue que todos los miembros de la empresa trabajan en pos de los mismos principios.

En cuanto a los beneficios externos

1. Mejora la confianza de los inversionistas.
2. Los profesionales que ya están y los que ingresan saben los valores de la empresa
3. Brinda una imagen de compromiso en los negocios tanto en la parte interna como externa
4. Brinda un ejemplo frente a las compañías competidoras

242.

Los primeros antecedentes jurisprudenciales:

²⁴² Cfr. Criterios prácticos para la elaboración de un Código de Compliance. Javier Puyol. Ed. Valletta ediciones, pág. 17/19.

A lo largo del presente ya mencionamos la función del *Compliance* como conjunto de herramientas de carácter preventivo tendentes a evitar la comisión de delitos y sus eventuales sanciones.

Ahora la cuestión será emitir opinión en cuanto a su eficacia para prevenir los delitos fiscales.

Recordemos que estamos ante delitos con bajas sentencias condenatorias, ya en el año 2013 las estadísticas reflejaban una tasa de condenas del 2% sobre el total de causas iniciadas²⁴³. Se destaca que en la actualidad tal estadística no ha variado demasiado.

Como ya mencionamos la ley 26.683 (B.O. 21/6/2021) y 26.735 (B.O. 23/12/2021) introducen por primera vez la responsabilidad penal de las personas jurídicas en el ámbito de delitos contra el orden económico y financiero y en el ámbito penal tributario.

Fue la ley 26.735 la que introdujo esta responsabilidad en la ley penal tributaria (extraída del art. 304 del Código Penal -referido al lavado de dinero-). Luego la ley 27.430 (B.O. 29/12/2017) mantuvo en el nuevo régimen penal tributario los mismos lineamientos de la anterior, con pocos cambios.

²⁴³ Cfr. Borinsky, Mariano H. "Fraude Fiscal: un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico", Editorial Didot, Bs. As., 2013, pág. 68.

Si analizamos la figura del art. 13 de la ley 27.430 (Título IX Régimen Penal Tributario), en su parte final dispone: “... para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes...”²⁴⁴.

No obstante recién en el año 2020 se empieza a ver aplicado en causas judiciales a saber: “Expreso San Isidro S.A.T.C.I.F.I.” de la Sala B de la C.N.A. Penal Económico, con fecha 17/2/2020, y la causa “Garfunkel” resuelta meses después por la Sala A de la C.F.de A. de Mendoza, del 8/7/2020.

En “Expreso San Isidro” la Cámara lo Penal Económico Sala B, señaló -para admitir la responsabilidad de la persona jurídica-

²⁴⁴ Artículo 13 de la ley 27430 - Cuando alguno de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de I derecho las normas le atribuyan condiciones obligadas, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiera servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

1. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
2. Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
3. Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito, o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad.
4. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere.
5. Publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o de un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 1 y el inciso 3.

que: “... En el presente caso se habían vulnerado aquellas obligaciones de organización que le incumben a la sociedad, en tanto el sujeto individual que ostentó el control de los órganos de representación y de dirección del ente ideal no había adoptado los recaudos útiles y eficaces para evitar que la estructura institucional y material de Expreso San Isidro SATCIFI, en su calidad de agente de retención y de sujeto obligado ante el Fisco, omitiera el depósito de los aportes previsionales retenidos a los empleados de aquélla, correspondientes a los periodos fiscales mensuales investigados”.

Por su parte, en “Garfunkel, Rafael Augusto”, la Cámara Federal de Mendoza, Sala A, expresó -para responsabilizar a la persona jurídica K.L.P.- que “... la culpabilidad de las personas jurídicas o de existencia ideal radica en el defecto o en la carencia de una organización del ente ideal que impida la utilización de la estructura y de los bienes del mismo para la comisión de delitos, permitiendo, a partir de aquel defecto o de aquella carencia, que los mismos se cometan en su nombre, en su beneficio, o en su interés o con la utilización de los medios que le son propios”.

Obviamente la implementación de mecanismos de control en materia de ilícitos tributarios podrá ser utilizado como argumento defensivo, tanto de la empresa como de los individuos que la integran, pero ello, de ninguna manera llevará a asegurar una reducción de pena o su eliminación, si todas las

demás probanzas arribadas y comprobadas en el juicio, dicen lo contrario.

No debe pensarse que al adoptar un programa de cumplimiento se garantiza automáticamente la impunidad en sede penal. Ello no es una vacuna jurídica preventiva ⁽²⁴⁵⁾. Es un elemento imprescindible para poder apreciar una eximente o atenuante en sede penal, pero debe sumarse a otra serie de requisitos que se exigen en el mismo marco legal ⁽²⁴⁶⁾ y obviamente debe convencer a los juzgadores de que no se trata del cumplimiento formal de unos requisitos legales, sino de un genuino mecanismo preventivo de delitos, apto para la reducción de esta clase de riesgos.

Como vimos el “*tax compliance*” sin duda se erige como un procedimiento que exige el cumplimiento de la norma tributaria. Evitar la imposición de sanciones forma parte de este sistema, poniendo los medios necesarios para ello.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias conlleva la imposición de sanciones (que pueden ser administrativas o penales).

²⁴⁵ Cfr. Quintero Olivares, G. “La reforma del régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas” en A.A. V.V. “Comentarios a la reforma del Código Penal de 2015”, Navarra, 2015, pág. 88.

²⁴⁶ Cfr. Galán Muñoz, A. “Fundamentos y límites de la responsabilidad penal de las personas jurídicas tras la reforma de la L.O.”, 1/2015, Valencia 2017, pág. 129.

Sin duda, estos mecanismos de prevención de ilícitos serán una estrategia defensiva de la empresa y de los directivos que la integran, pero esto de por sí no garantiza la impunidad, si otras pruebas agregadas demuestran lo contrario.

El Criminal Compliance

Como señala Ferré Olivé²⁴⁷ el *criminal compliance* forma parte de la más reciente tendencia científica que se desarrolla en torno al derecho penal de riesgo.

La implementación de un *compliance* penal requiere necesariamente la elaboración de un mapa de riesgos, es decir, un documento que refleje los peligros que se generan a través de la actividad empresarial. Por ello, la empresa tiene que hacer una reestructuración organizativa y el desarrollo de un control interno.

El *compliance*²⁴⁸ es también la exteriorización del compromiso ético de la empresa, un pacto de integridad moral empresarial, como manifestación de su buen gobierno. Todas las grandes empresas han suscripto sus propios códigos éticos. En ellos se comprometen a luchar contra la corrupción y todo

²⁴⁷ Cfr. Ferré Olivé, Juan Carlos, “Reflexiones en torno al Compliance fiscal y a la ética de la empresa” Revista Penal Nº 44, Julio 2019.

²⁴⁸ Cfr. Ferré Olivé, Juan Carlos, artículo citado.

tipo de malas prácticas, defender la protección de datos, sancionar a los trabajadores que incumplan esas normas, etc.

El *compliance* en esencia no es Derecho Penal, sino un mecanismo de gerenciamiento de riesgos basados en reglas técnicas de gestión corporativa, interesándose el Derecho Penal por alguno de esos sectores en la medida que exista afección a bienes jurídicos²⁴⁹.

Como señala Quintero Olivares, este tipo de precauciones no puede funcionar como una vacuna jurídico preventiva²⁵⁰.

La implementación de un *compliance* penal requiere necesariamente la elaboración de un mapa de riesgos, esto es, un documento que refleje la realidad organizativa de la empresa, y cómo se desarrollará el control interno.

El Código Penal Español, establece como primer requisito del *compliance*, en su art. 31 bis 5.1 que las empresas “Identificarán las actividades en cuyo ámbito puedan ser cometidos los delitos que deben ser prevenidos”. Es decir, realizar una hoja de ruta que incorpore una descripción detallada de lo que se hará para autorregularse favoreciendo el cumplimiento de la ley y el respeto de la ética empresarial.

²⁴⁹ Cfr. Caro Coria, D. “Imputación objetiva y Compliance Penal” Revista general de Derecho Penal 30.2018, p. 2 y 5.

²⁵⁰ Cfr. Quintero Olivares, G. “La reforma del régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas en AAVV, Comentarios a la reforma penal del Código Penal de 2015”, Navarra 2018, p. 88.

Debe realizarse un mapa de riesgos, donde se diferenciarán dos aspectos²⁵¹:

- El control interno o autocontrol: acá se deben identificar la forma en que se vigilarán las fuentes de riesgo, es decir, el control financiero, (aspectos mercantiles, fiscales, prevención de la corrupción, del blanqueo de capitales, de la financiación del terrorismo, etc.). También el control operacional o sectorial de evitación de riesgos implicados en la producción (singularidades de la empresa: calidad de productos, de procesos de producción, del riesgo laboral específico, etc.).

- En cuanto al control externo: en este documento escrito se debe incluir la forma en la que se evaluará externamente por examinadores imparciales el autocontrol emprendido por la empresa.

El deber de vigilancia - Los papers *compliance*

El deber de vigilancia está relacionado con el riesgo que genera la empresa, que está a su vez condicionado por el tipo de actividad, el número de trabajadores y la entidad de los procesos productivos que se gestionan.

²⁵¹ Cfr. Ferré Olivé, obra citada.

Como señala Ferré Olivé, dentro de las hipótesis que se presentan de cara a la responsabilidad penal de las personas jurídicas aparecen extrañas figuras, como los llamados “*papers compliance*”. Se trata de una nueva apariencia de *compliance*, un *compliance* “cosmético” que exterioriza una voluntad fingida pero no real de tomar en serio la prevención de delitos dentro de la empresa. El *compliance* debe ser individualizado, es decir, debe ser único, trazado a la medida exacta del riesgo que asume la empresa, su objeto social, el número y características de trabajadores, sus relaciones de negocio, la idiosincrasia de la organización, etc. ya que se trata de un documento técnico complejo.

Cada empresa debe reflejar en su *compliance* un amplio abanico de intereses empresariales: los de los propietarios, los de los directivos, los de los trabajadores, intereses sociales, etc.

Como tiene importantes consecuencias penales, el *compliance* debe materializarse contando con asesores técnicos que dominen las peculiaridades de la responsabilidad penal de las personas jurídicas, dado que si no se podría caer en un *compliance* cosmético; ello con total desconocimiento del empresario que lo abona como si fuera un instrumento riguroso.

Las tareas que se exigen a los sujetos que intervienen en el hecho desde la empresa es que se controlen los riesgos a través de la supervisión interna. De acuerdo a ello la persona jurídica

se verá eventualmente premiada si se valora judicialmente como positivo el *compliance* y su materialización. Debe haber una gestión integral del riesgo.

Es importante destacar algunas de las formas que deberá afrontar la empresa. Así Ferré Olivé²⁵² señala entre ellas:

1) La pena de multa: ésta es la sanción patrimonial por excelencia, cuyos orígenes son muy remotos

Esta pena lo que produce es un menoscabo patrimonial al autor del delito, para así poder cumplir de esta manera con las finalidades preventivas de la pena.

Es una sanción que está en permanente expansión, dado que cada vez son más los supuestos que se amenazan con multa.

El autor que venimos citando, señala que en Alemania son numerosas las sentencias que la imponen como pena unitaria. Igualmente, es dable destacar que la realidad socioeconómica alemana y en general la europea (sociedades de consumo) nada tienen que ver con la que existe en América Latina. Por ello, la tendencia a reemplazar la pena de prisión por multas se vive a un ritmo diferente.

²⁵² Ferré Olivé, Juan Carlos, artículo citado.

Ahora bien, estamos ante una sanción muy importante dentro del sistema penal y ello es por los aspectos positivos que presenta:

- Es una alternativa a la prisión, dado que el sujeto no tendrá que sufrir los efectos negativos de la cárcel, como ser la pérdida del puesto de trabajo, la desestructuración familiar y la desintegración social.
- Tiene un efecto intimidatorio, dado que en la sociedad en que vivimos, cada vez se le da más importancia al dinero y a los bienes materiales y la posibilidad de perder esos bienes o una parte, puede hacer repensar más antes de cometer un delito.
- Algo muy importante, carece de efectos estigmatizantes.

2) El decomiso extinción de dominio:

La gran presión internacional que existe para luchar contra el crimen organizado y el terrorismo y que se va extendiendo a otros delitos hizo que la regulación y ampliación del decomiso ha sido uno de los objetivos político-criminales más trascendentes, que llega también a todos los delitos económicos.

Desde hace muchos años se viene avanzando en la recuperación de bienes, dinero y todo tipo de activos

procedentes del delito, con la finalidad de privar al delincuente de las ganancias obtenidas del delito.

Con el decomiso se persiguen objetivos de política criminal atacando los componentes económicos de la criminalidad, sin tener la naturaleza ni las limitaciones de una pena o medida de seguridad, amparándose en la persecución del enriquecimiento ilícito generado por el delito.

4.2. Formulación y abstención de formular denuncias en el Régimen penal tributario argentino

Introducción

La ley 27.430/2017 es una ley ómnibus que bajo el número expresado ha incluido numerosas leyes, entre ellas el Régimen Penal Tributario que se encuentra a partir del Título IX, artículo 279.

En base a ello ha sido derogada la anterior Ley Penal Tributaria n° 24.769. Más allá de lo expuesto debemos señalar que el anteproyecto del futuro Código Penal fue dispuesto por Decreto 103/17. En el mismo se incorporan leyes penales especiales y una de ellas será la Ley Penal Tributaria, que estará ubicada en el Título XVI. Delitos Fiscales, desde los arts. 340 a 353.

El Código que está en vigencia data de 1921 y fue sancionado por el Dr. Rodolfo Moreno (H).

Concordamos —desde hace mucho— con la inclusión al Código Penal de las leyes penales especiales, como así lo tiene el Código Penal Español.

Analizaremos en el presente los artículos 13, 14, 15 y 16 del Régimen Penal Tributario Argentino.

Fuga del proceso por pago

El artículo 16 establece:

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

Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de

extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”.

Análisis

Con relación a la ley anterior en ésta se elimina la presentación espontánea. Vale decir que este artículo tiene dos formas:

1. La extinción en sede penal.
2. La dispensa de denuncia en sede administrativa.

Lo expuesto sin duda dará lugar a debate dado que la extinción sólo opera en sede judicial mientras que la dispensa lo es en sede administrativa.

El último párrafo del artículo 16 establece que el beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

- La norma habla de beneficio de extinción con lo cual esto rige para la sede penal porque como se dijo la dispensa —cosa distinta a la extinción— es para sede administrativa.
- El beneficio es por única vez tanto para la dispensa como para la extinción de la acción penal.

Lo expuesto dará lugar sin duda a debate. Lo lógico hubiera sido aclarar que la única vez es para ambas situaciones.

La notificación fehaciente de la imputación penal de acuerdo con el Código Procesal Penal de la nación se realiza al momento que el imputado se encuentra en el juzgado en la audiencia de indagatoria.

La norma establece que para el caso, la administración tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional u total con anterioridad a la formulación de la denuncia.

El beneficio de extinción se otorgara por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.

Esta limitación para que realmente surta efecto debe estar registrada en uno o en todas las jurisdicciones.

De los procedimientos administrativo y penal

Formulación de denuncia

El artículo 18 establece:

“El organismo recaudador formulara denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de

determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda se formulara de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

En ambos supuestos deberá mediar decisión fundada del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia.

Cuando la denuncia penal fuere formulara por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente de comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda haciendo uso de las facultades de fiscalización previstas en las leyes de procedimiento respectivas. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo”.

Análisis

La Sección o División Penal Tributaria con la conformidad de la respectiva División Jurídica o del Departamento Legal Grandes Contribuyentes Nacionales, según proceda, adoptará la decisión de formular denuncia penal evaluando la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal, a cuyo efecto se sustentará en:

- a) el informe final de inspección, que debe resultar preciso, completo y circunstanciado, fundamentando los ajustes propuestos en función de la prueba obtenida. Las jefaturas del área de fiscalización deberán incorporar su opinión fundada evaluando el resultado de la inspección, y
- b) el informe técnico debidamente circunstanciado —en los casos de determinación de oficio— del que resulte cada uno de los conceptos ajustados y la diferencia de impuestos que generen.

Lo propio deberá hacer la dependencia encargada de la determinación de la deuda provisional en materia de recursos de la seguridad social o, en su caso, la que dicte la primera resolución en la pertinente impugnación.

La norma no innova respecto del régimen de la ley 24.769 pero si con las anteriores leyes 23.771 y 20.658.

En efecto, la ley 20.658 establecía que la denuncia penal debía realizarse una vez que se encontraba firme y consentida

la determinación de oficio, por lo cual nunca pudo iniciarse acción alguna en razón de que las sanciones penales prescribían por el mero hecho del transcurso del tiempo, mientras tramitaba la actuación en el Tribunal Fiscal de la Nación, la Cámara de Apelaciones y la Corte Suprema de Justicia.

La derogada ley 23.771 se dirigió al otro extremo, al dejar de lado totalmente la determinación de oficio, creando “el informe técnico”,²⁵³ en el cual la acción penal no tenía relación alguna respecto de la determinación de oficio en sede administrativa.

El nuevo régimen instaura una posición intermedia; por lo tanto, la determinación de oficio —tributaria o previsional— debe efectuarse con carácter previo a la denuncia penal.

Abstención de formulación de denuncias

El artículo 19 establece:

“El organismo recaudador no formulara denuncia penal cuando surgiere manifiestamente que no se ha verificado la conducta punible dada las circunstancias del hecho o por

²⁵³ Véase Alonso, Alberto, “El informe técnico. Determinación de oficio versus la pericia contable”, en Revista del Centro de Estudios en lo Penal Tributario, n°. 83, pp. 41 y ss.

mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnicos contables de liquidación. Asimismo y exclusivamente a estos efectos, podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación tributaria del mismo periodo fiscal.

Del mismo modo, no corresponderá la denuncia penal cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en las leyes de procedimiento respectivas, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

La determinación de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada mediante decisión fundada con dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiesen asignado expresamente esa competencia y siguiendo el procedimiento de contralor que al respecto se establezca en la reglamentación”.

Análisis

La Sección o la División Penal elaborarán un informe circunstanciado de los hechos, presupuestos y elementos

sobre los cuales se concluye en la pertinencia de no formular denuncia penal, a cuyo efecto ponderarán:

- a) el informe final de inspección o verificación impositiva o de determinación de deuda en materia de los recursos de la seguridad social, que debe ser preciso, completo y circunstanciado, fundando los ajustes propuestos en función de la prueba obtenida. Las jefaturas del área de fiscalización o verificación deberán incorporar su opinión fundada evaluando el resultado de la inspección, y
- b) el informe técnico debidamente circunstanciado — en los casos de determinación de oficio impositiva o impugnación de deuda en materia de seguridad social— del que resulte cada uno de los conceptos ajustados y la diferencia que generen.

Las áreas intervinientes tendrán la responsabilidad de la autosuficiencia y exactitud de los datos consignados en los informes indicados en el presente título.

El referido informe será remitido a las divisiones jurídicas competentes para la confección del dictamen que, con miras a un adecuado control de lo actuado, se elevará para su conformidad al Director Regional o al Jefe del Departamento Legal Grandes Contribuyentes, según proceda. De entender que corresponde realizar la denuncia deberá instruirse

expresamente al área penal para que la formule ante los tribunales con competencia en la materia.

Casos en que no procede formular denuncia

Con fecha 31/07/18 (BO 2/08/18) la AFIP dictó la Disposición n° 192/18.

En la misma se establecieron precisiones en cuanto al procedimiento a observar en sede administrativa referido a la extinción de la acción penal, dispensa y, no formulación de denuncia.

Considerando las previsiones del Título IX de la Ley n° 27.430 que regulan el Régimen Penal tributario, se han regulado ciertos aspectos del procedimiento que deberán observar las áreas con competencia en la materia en relación con la extinción de la acción penal y la formulación y la dispensa de la denuncia penal, en los supuestos y con los alcances previstos en los Artículos 16, 18 y 19 del citado cuerpo normativo.

Debemos tener presente como primera cuestión la obligación de denuncia que pesa sobre determinados funcionarios.

Así lo establece el artículo 277 del Código Penal que en su parte pertinente establece:

Artículo 277 del Código Penal Argentino – Encubrimiento

1. Será reprimido con prisión de seis (6) meses a tres (3) años el que, tras la comisión de un delito ejecutado por otro, en el que no hubiera participado:
 - a) Ayudare a alguien a eludir las investigaciones de la autoridad o...
 - b) Ocultare, alterare o hiciere desaparecer los rastros...
 - c) Adquiriere, recibiere u ocultare dinero, cosas o efectos provenientes de un delito.
 - d) **No denunciare la perpetración de un delito o no individualizaré al autor o partícipe de un delito ya conocido, cuando estuviere obligado a promover la persecución penal de un delito de esa índole...”.**

Asimismo, el art. 177 del C.P.P.N. establece: “...Tendrán obligación de denunciar los delitos perseguibles de oficio: 1º) Los funcionarios o empleados públicos que los conozcan en el ejercicio de sus funciones. 2º) Los médicos, parteras, farmacéuticos y demás personas que ejerzan cualquier rama del arte de curar, en cuanto a los delitos contra la vida y la integridad física que conozcan al prestar los auxilios de su profesión, salvo que los hechos conocidos estén bajo el amparo del secreto profesional.

Vale decir que estas son las normas generales, ahora bien, el legislador en el artículo 19 del Régimen Penal Tributario ha establecido excepciones a saber:

1) *Falta de verificación de la conducta punible*

Siempre que surgiera en forma manifiesta que no se verifica la conducta punible en orden a las circunstancias de hecho o por mediar un comportamiento del contribuyente o responsable que permita entender que el perjuicio fiscal obedece a cuestiones de interpretación normativa o aspectos técnico contables de liquidación —conforme la evaluación que surja de los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal en análisis—.

En relación con la interpretación de las normas, la factibilidad de fundar la no formulación de denuncia penal dependerá de la existencia de una duda razonable respecto de un criterio técnico o jurídico —que se discuta en el caso concreto— o de que se trate de una cuestión compleja o novedosa que amerite o haya provocado en otra oportunidad la intervención de las áreas asesoras de máximo nivel en los términos de la Instrucción General n° 7 (AFIP) del 27 de septiembre de 2007.

El monto de la obligación evadida con relación en el total de la obligación tributaria del mismo periodo fiscal no podrá ser considerado como único factor al efecto de descartar la procedencia de la denuncia penal. En tal sentido, constituirá un elemento de ponderación adicional, siempre que concurra alguna de las causales antes reseñadas.

2) *Ajuste exclusivamente basado en la aplicación de presunciones*

En ello se apoya la doctrina de las sentencias de nuestros tribunales desde “Mazza Generoso y Mazza Alberto” de la Corte Suprema de Justicia de la nación del 6/4/1989.

Cuando las obligaciones tributarias o previsionales ajustadas sean el resultado exclusivo de aplicación de las presunciones previstas en la Ley de Procedimiento Tributario n° 11.683, t.o. 1998 y sus modificaciones, sin que existieren otros elementos de prueba conducentes a la comprobación del supuesto hecho ilícito.

No obstante no procederá descartar la interposición de denuncia penal cuando la aplicación de las presunciones legales establecidas por la Ley de Procedimiento Tributario se encuentre respaldada por otros elementos de prueba configurativos de un supuesto obrar doloso.

3) *Monto evadido respecto del determinado*

Podrá tenerse en consideración el monto de la obligación evadida en relación con el total de la obligación, pero no debe ser tomado como único factor para descartar la formulación de denuncia.

Ajustes conformados

Cuando el ajuste conformado por el contribuyente y/o responsable supere las condiciones objetivas de punibilidad de los Artículos 1°, 2°, 3°, 5° o 6° del Título IX de la Ley n° 27.430 —Régimen Penal Tributario—, las actuaciones se remitirán al área jurídica competente para que analice la conducta mediante un informe preciso, completo y circunstanciado.

En el caso de no resultar procedente la imputación penal se remitirán las actuaciones al área competente para la aplicación o ejecución de la sanción respectiva (multa).

De ser procedente la imputación, verificada la aceptación y cancelación incondicional y total de las obligaciones evadidas o de los reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios u otros beneficios tributarios aprovechados, percibidos o utilizados indebidamente, y de

sus accesorios, siempre que no surja del “Sistema Registral” la utilización del beneficio del Artículo 16 del Régimen Penal Tributario, el área jurídica devolverá las actuaciones al área a cargo de la fiscalización o verificación para que notifique al contribuyente y/o responsable en los términos del Artículo 100 de la ley de Procedimientos, el derecho de utilizar dicho beneficio —mediante Formulario “F. 3200”— dentro de los quince (15) días computados a partir de la notificación del acto, salvo que se configuren circunstancias que justifiquen otro proceder en tutela de los intereses del Fisco.

En el caso de personas jurídicas el formulario deberá ser rubricado por quien ejerza su representación legal al momento del acogimiento al beneficio.

Ajustes en etapa de discusión administrativa —no conformada o impugnados—

En los casos de determinación de oficio de la deuda tributaria o de impugnación de las actas de determinación de deuda de los recursos de la seguridad social en los que, conforme el dictamen del área jurídica competente, la conducta analizada se subsuma en los Artículos 1º, 2º, 3º, 5º o 6º del Régimen Penal Tributario, siempre que se verifique la aceptación y cancelación incondicional y total de las obligaciones evadidas y sus accesorios y no surja del “Sistema Registral” la utilización del beneficio del Artículo

16 del Régimen Penal Tributario, corresponderá notificar al contribuyente y/o responsable el derecho de utilizar dicho beneficio.

Al efecto, se dará intervención al área de fiscalización o verificación, que procederá a notificar al contribuyente.

En el caso de personas jurídicas el formulario deberá ser rubricado por quien ejerza su representación legal al momento del acogimiento al beneficio.

Actuaciones vinculadas al aprovechamiento indebido de beneficios fiscales

Dictado el acto que determina el indebido aprovechamiento, percepción o utilización de reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios u otros beneficios tributarios y cuando la conducta analizada por la Sección o la División Penal Tributaria se subsuma en el Artículo 3° del Régimen Penal Tributario, corresponderá notificar al contribuyente y/o responsable el derecho de utilizar el beneficio del Artículo 16 de dicho régimen si se verifica la cancelación en forma incondicional y total de las obligaciones aprovechadas y sus accesorios y no surge del “Sistema Registral” la utilización del referido beneficio.

Al efecto, se dará intervención al área de fiscalización o verificación que procederá a notificar al contribuyente.

En el caso de personas jurídicas el formulario deberá ser rubricado por quien ejerza su representación legal al momento del acogimiento al beneficio.

Acogimiento al beneficio

En los supuestos en que el contribuyente y/o responsable se acoja al beneficio, el formulario será incorporado a las actuaciones y remitido al área jurídica interviniente para que, una vez constatado el cumplimiento de las condiciones pertinentes, registre inmediatamente el acogimiento en el “Sistema Registral”.

Asimismo, el área de fiscalización o verificación conformará un legajo específico con copias certificadas del informe final de inspección o verificación, acto administrativo de determinación de deuda, cuando proceda, formulario de acogimiento y sus respectivas notificaciones, constancias de cancelación de las diferencias reclamadas más sus accesorios, que será remitido a la División Jurídica o División Penal Tributaria en la que hubiere tramitado la actuación para su conservación y resguardo.

Cumplido, lo expuesto las actuaciones principales serán remitidas al área competente para la aplicación o ejecución de la sanción respectiva. (Multa).

No acogimiento al beneficio

Si el contribuyente y/o responsable no se acogiese al beneficio en sede administrativa se procederá a efectuar la denuncia penal correspondiente con expresa reseña del procedimiento sustanciado.

Lo expuesto precedentemente es aplicable a todos los delitos previstos en la ley, por oposición al sistema que regía en la ley 24.769.

Efectos administrativos de la denuncia –abstención del fisco de aplicar multas hasta la sentencia penal

El artículo 20 establece:

“La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o

judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales.

Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicara a la autoridad administrativa respectiva y esta aplicara las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial”.

Análisis

La norma legal impone la prejudicialidad de la acción penal sobre la administrativa, al igual que ocurrió desde la ley 23.771.

En el sistema de la ley hasta que quede firme la sentencia penal no puede el juez administrativo dictar la resolución que imponga la multa que establece la Ley 11.683.

Una modificación importante de la Ley 27.430 fue la obligatoriedad de la notificación de la sentencia al organismo

recaudador y a partir de ese momento se podrá aplicar la multa correspondiente. Vale decir que después de la notificación de la sentencia penal se restablecen los plazos para aplicar la multa que habían quedado suspendidos durante su tramitación.

4.3. **La mediación penal**²⁵⁴

El tema

Si bien este tema no está aceptado por la totalidad de la doctrina, resulta oportuno conocer el mismo a los fines de tener en cuenta la experiencia recogida en los ámbitos donde sí se aplica.

Es un método alternativo de resolución de conflictos penales cuyo fin es disminuir, entre otras cosas, el número de causas que se encuentran en la justicia.

Ambas partes (víctima y victimario) son involucradas en la mediación y llegan así a un tipo de “*justicia*” diferente del que hubiera correspondido en el juicio.

²⁵⁴ Cfr. Manonellas, Graciela Nora, Revista Práctica Profesional 2012-177, 21; Editorial La Ley, Buenos Aires.

El acuerdo ante el mediador implica para las partes, asumir un gran compromiso, dejando aclarado que es voluntario.

Como señala Grisetti²⁵⁵ en Argentina la mediación adquirió popularidad en los años 90. El desarrollo de su práctica fue declarado de interés nacional mediante decreto 1480/92 y se sancionó la Ley 24.573, que introdujo la obligatoriedad de la audiencia de conciliación entre las partes previa al juicio. Sin embargo las causas criminales fueron expresamente excluidas de su normativa.

No obstante algunos códigos provinciales han introducido la mediación en materia penal como método alternativo de resolver el conflicto derivado del delito. Por ejemplo, la Ley 13.433 instauró en la Provincia de Buenos Aires un sistema de resolución de conflictos anexo al Poder Judicial que funciona dentro del ámbito del Ministerio Público Fiscal, en la Oficina de Asistencia a la Víctima. Ello implica que los mediadores son funcionarios judiciales dependientes del gobierno provincial²⁵⁶.

Los principios que rigen la mediación penal son: voluntariedad, confidencialidad, celeridad e informalidad.

²⁵⁵ Cfr. Grisetti, Ricardo Alberto, "La mediación penal como forma de gestionar el conflicto penal", Suplemento La Ley Penal y Procesal Penal N° 8, 12-09-2012

²⁵⁶ Cfr. Grisetti, Ricardo Alberto, op. y loc. cit.

Es importante señalar que a través de la mediación se evita llevar al proceso judicial hechos que por su naturaleza, por su escasa importancia económica o por la mínima repercusión social no ameritan poner en funcionamiento el engranaje judicial.

Según el autor que citamos, el procedimiento de mediación en materia penal encaja jurídicamente en el concepto de justicia restaurativa ya que es una oportunidad para el ofensor y ofendido de recomponer relaciones interpersonales al menos para lograr un acuerdo, que incluye la reparación²⁵⁷.

No obstante, lo principal para los autores que están de acuerdo, es evitar el despliegue de un procedimiento penal. Por eso, es justamente antes de la judicialización de la denuncia o de la ratificación en su caso, cuando la mediación adquiere un valor muy importante.

En general se describe como una de las características propias del procedimiento de mediación en materia penal el hecho de iniciarlo con encuentros individuales con cada una de las partes con el objetivo, entre otros, de realizar esa exploración. Este tipo de reuniones “resultan imprescindibles para percibir el grado de conflictividad de las partes, sus

²⁵⁷ Cfr. Grisetti, Ricardo Alberto, op. y loc. cit.

expectativas y la repercusión que les produciría un eventual diálogo directo entre sí”²⁵⁸.

Lo cierto es que hay ilicitudes penales que no tienen significancia social, que tienen una pena mínima y que provocan un dispendio judicial en detrimento de la posibilidad de abocarse rápidamente a otras, como las de corrupción, delincuencia organizada y las de “*white collar*”, por ejemplo.

Así es que existe una corriente que postula el principio de oportunidad, donde si bien el principio de legalidad es la regla, la oportunidad puede jugar como una excepción y que debe ser legislado, como casos expresamente exceptuados por la ley penal.

Este principio fue propiciado por la comisión encargada de la reforma del sistema procesal penal de la Nación, a fin de establecer en la ley penal posibilidades de selección razonables, que al mismo tiempo sirvieran también para descongestionar de causas el aparato judicial²⁵⁹.

Las provincias que lo aplican

²⁵⁸ Cfr. Caram, María Elena, "Hacia la mediación penal", LA LEY, 20 de marzo de 2000.

²⁵⁹ Cfr. "Métodos alternativos de resolución de conflictos", www.legales.com/Tratados/d/dmediacion.html

Las provincias que cuentan con leyes de mediación penal son: Chaco, Río Negro, Buenos Aires, Mendoza, Jujuy y Salta, entre otras.

Como señala Grisetti²⁶⁰ hay varios artículos del Código Procesal Penal de Jujuy que se refieren al tema, entre ellos el art. 106 que limita el campo de aplicación del instituto a los delitos que tienen una pena máxima igual o menor a 6 años de prisión o son sancionados con multa. Los delitos de inhabilitación también pueden ser sometidos a mediación de conformidad con el Ministerio Público Fiscal.

Se excluyen expresamente los supuestos que contemplen delitos provenientes de actos de violencia familiar, los delitos dependientes de instancia privada en los que las víctimas sean menores de edad, o cuando los imputados sean funcionarios públicos y los hechos denunciados hayan sido cometidos contra los Poderes Públicos y el Orden Constitucional.

Otro artículo es el 108, donde el mediador tiene la función de acercar a las partes intentando a que arriben a un acuerdo. Prevé la norma que el mediador no es garante del cumplimiento de los términos que se acuerden.

²⁶⁰ Cfr. Grisetti, Ricardo Alberto, op. y loc. cit.

El art. 109 contempla un plazo máximo para el procedimiento de 40 días hábiles prorrogables por el juez.

Finalizada la mediación con éxito, art. 111 establece que se comunicará al juez para que se suspenda el proceso y se declare extinguida la acción penal una vez cumplidos los términos del acuerdo.

El procedimiento de mediación

En la mediación la relación se establece entre el mediador y las mismas partes intentándose resolver un conflicto o situación problemática mediante el restablecimiento de la comunicación para llegar, eventualmente, a un acuerdo²⁶¹.

Como ya se mencionó no es obligatoria, dado que predomina la voluntariedad. No obstante el mediador debe respetar, las formas y actos para llegar a una posible resolución siendo las partes las que determinan la solución a sus cuestiones, siempre bajo la dirección del mediador.

Al derecho penal le concierne la aplicación de penas ante hechos que afectan intereses esenciales de las personas

²⁶¹ Cfr. Gouvert, Juan Fernando, "Mediación y proceso penal: un conjunto posible" www.pensamientopenal.com.ar

en sociedad, cualquier otra criminalización es atentatorio del principio de lesividad. La mediación, en este marco, es una herramienta adecuada para reconducir el poder punitivo hacia su naturaleza: la reacción ante ataques graves a bienes jurídicos esenciales, también llamado derecho penal nuclear, porque solo reprime las lesiones al “núcleo” de bienes jurídicos²⁶².

Como señala Gouvert mediante el proceso de mediación se intensificaría el accionar jurisdiccional en los delitos con graves afectaciones a bienes jurídicos (vida, propiedad, libertad, etc.), evitándose dispendios innecesarios en causas que a nada conducen, sino en la revictimización de los damnificados o en la desazón por falta de resultados. Asimismo se aprovecharían los recursos estatales en la investigación de la delincuencia organizada o delitos complejos, que si bien sus consecuencias no son tan visibles, su impacto es muy nocivo para la sociedad, por ejemplo: grandes estafas, tráfico de armas o estupefacientes, corrupción o tráfico de influencias, redes de robo, desarmado y venta ilegal de automotores, etc. ²⁶³.

Un detalle importante —según los autores—, la mediación nunca reemplazaría al derecho penal, ya que esta

²⁶² Cfr. Gouvert, Juan Fernando, obra citada.

²⁶³ Cfr. Gouvert, Juan Fernando, obra citada.

sería una alternativa subsidiaria; la relación sería de complementación, no de exclusión, dejando constancia que siempre existiría el control del acuerdo dado que es necesaria la vista al Fiscal.

El pronunciamiento de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional

La Cámara Criminal mediante pronunciamiento del 28 de marzo de 2001, entendió que el proyecto de mediación no tenía viabilidad hasta tanto las leyes del Congreso no lo incorporen al cuerpo normativo argentino.

Es así que la propuesta enviada por la entonces Dirección Nacional de Métodos Alternativos de Resolución de Conflictos (DiNaMARC) a la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional en el Expte.No. 17.193/99 “Ministerio de Justicia s/prueba Piloto de Mediación Penal”, se consideraban los siguientes supuestos:

1) delitos de acción privada

2) delitos de instancia privada antes de la ratificación de la denuncia, sin perjuicio de las medidas que deban adoptarse para la conservación de la prueba.

3) Otros casos en los que, de acuerdo con el art. 76 bis. y la jurisprudencia vigente, exista la posibilidad de la “suspensión de juicio a prueba”.

4) Casos que pueden ser desestimados por inexistencia de delito o no admisibles por defectos formales, y en los que la mediación resulte útil para mejorar la relación entre las partes implicadas²⁶⁴.

La experiencia recogida

Para aquellos que no están convencidos de su incorporación, se destaca algo muy importante y es que es el juez, quien resuelve el conflicto mediante la sentencia que ponga fin al proceso y es el Estado quien tiene bajo su exclusiva competencia el conflicto penal, sin importar su gravedad.

Es el principio de legalidad el que marca que es el Estado quien tiene el deber de iniciar la acción penal a través de sus órganos, ante un hecho delictuoso, cuya consecuencia es la necesidad de promoción de la acción penal en forma obligatoria. El principio de oportunidad no rige en nuestro

²⁶⁴ Cfr. Risolía, Matilde, "El caso de mediación en materia penal" www.revistalatrampa.com.ar.

sistema procesal. Para los delitos de acción privada se acepta el principio de disponibilidad²⁶⁵.

En Estados Unidos forma parte de la tradición anglosajona la admisión de lo que se llama justicia pactada, negociada o transada entre el Ministerio Fiscal y el abogado de la defensa, previa al juicio (“*plea bargaining*”), cualquiera sea el tipo de delito²⁶⁶.

Este sistema ha sido adoptado por Holanda, Inglaterra y Austria en lo que hace uso y tenencia de drogas²⁶⁷.

Brasil introduce el principio de oportunidad con la ley 9.099 de 1995, donde el Ministerio Público puede “disponer” de la acción pública que le compete en hipótesis determinadas por ley —es condición la reparación de la víctima—. En determinados delitos de acción pública de escasa entidad, la reparación aceptada por la víctima implica la renuncia a la representación y el archivo de las actuaciones.

En caso de no reparación, el Estado debe proseguir, aunque puede proponer una sanción alternativa. El Ministerio Público puede proponer la medida alternativa de restricción

²⁶⁵ Cfr. "La mediación penal: Antecedentes en Argentina y en el Mundo", www.legales.com/Tratados/d/dmediacion.html

²⁶⁶ Cfr. Ferré Olivé, J. C. “El Plea Bargaining, o cómo pervertir la justicia penal a través de un sistema de conformidades low cost”. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología (en línea). 2018, núm.20-06. Disponible en internet: <http://criminnet.ugr.es/recpc/20/recpc20-06.pdf>, p. 1 y sig.

²⁶⁷ Cfr. "Métodos alternativos de resolución de conflictos", op. Cit.

de derechos o de multa, lo que se llama principio de oportunidad reglada ²⁶⁸.

En cuanto a la forma alternativa de resolución de conflictos, nuestro país cuenta con la Ley 24.316 del 13/5/94, la que mediante la incorporación de los artículos 27 bis, 76 bis, 76 ter, 76 quater y sustitución del art. 64 del Código Penal introduce el instituto de la *probation*, que evita la persecución y eventual condena, —para delitos con pena de reclusión o prisión que no excedan de tres años y sin pena accesoria de inhabilitación— si después de un tiempo determinado el imputado se comporta de acuerdo a lo establecido²⁶⁹.

En cuanto a los antecedentes como señala Quintana, las experiencias de mediación penal y conciliación comenzaron a mediados del 70 en California (Estados Unidos) en problemas de conducta grave de niños, con gran violencia física, conductas muchas veces delictivas. En Guatemala el Código Penal del 90, en su art. 26, permite una conversión de la acción en determinados casos. Panamá adoptó su sistema al principio de oportunidad. También hay proyectos en Ecuador y Bolivia. El Consejo de la Comunidad Europea recomendó, a través del Comité de Ministros, simplificar y desburocratizar la justicia penal. Indica que el principio de la

²⁶⁸ Cfr. "Métodos alternativos de resolución de conflictos", op. cit.

²⁶⁹ Cfr. Quintana, Teresa Regina, abogada y mediadora, "La situación en la Argentina", Revista N° 66 del Colegio Público de Abogados de Capital Federal.

oportunidad en y para el ejercicio de la acción penal debe reglamentarse. Recomienda la transacción para el caso de asuntos penales de escasa monta y gravedad mínima.

También rige en nuestro país el juicio abreviado, pero, según la autora la víctima sigue siendo dejada de lado, puede opinar sobre el pacto pero no vetarlo, y nada dice respecto de la reparación. Si bien es un avance, no se considera la posición de la víctima con su perjuicio ni la del victimario respecto de la sociedad y a sí mismo²⁷⁰.

Solución parcial

Como señala Suppa, en la provincia de Buenos Aires se realizó un juicio por violencia de género, el cual intentó “resolverse” por el sistema de mediación penal. Luego se suspendió, lo cual se consideró mejor toda vez que se hubiera llegado a un verdadero retroceso.

La mediación penal implica la libertad para decidir y pactar con el otro. Y, en este punto, se podría equiparar los casos de violencia de género con el avenimiento, figura recientemente eliminada del Código Penal tras haber sido

²⁷⁰ Cfr. Quintana, Teresa Regina, abogada y mediadora, obra citada.

utilizada en La Pampa en el caso de Carla Figueroa (que terminó asesinada por quien fue perdonado²⁷¹).

Mi opinión

Finalmente y después de efectuar un breve análisis sobre el tema, parecería ser que aún se debe transitar un largo camino para su implementación en casos excepcionales.

Con relación a la materia Penal Tributaria, consideramos que a los efectos de su aplicación debería analizarse con más profundidad el tema, a fin de salvarse los obstáculos que en un estudio preliminar se presentan.

4.4. El tratamiento a prueba – La *Probation*

Es un método de tratamiento no institucional por el cual se evita la pena de prisión en determinados casos.

También podemos decir que es un tratamiento psico-social y educativo para que el condenado o imputado advierta las consecuencias de su conducta delictiva y mediante la guía de equipos profesionales especializados pueda revertirla.

En cuanto a cómo nace la Probation, se dice que John Augustus, en Boston en 1841 al tomar a su cargo un

²⁷¹ Suppa, Ana María, "La mediación no resuelve la violencia", Página 12, 20 octubre 2012.

condenado por ebriedad y reeducarlo fue el inicio de este tema.

En la Argentina fue el Proyecto de Ley del diputado Lorenzo Cortese (mayo de 1988), donde se establece la reforma al régimen de la condena de ejecución condicional.

Se incorpora al C.P.P.N. en el art. 293, por la Ley 23.894.

Finalmente fue sancionada por la Ley 24.316 (del 13/5/94).

Hay dos formas para que se de este sistema:

- 1) Suspensión del proceso (presentencia) art. 76 bis, ter y quater C.P.
- 2) Tratamiento a prueba (postsentencia) art. 27 bis C.P.

Si se otorga antes de la sentencia, el imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de tres años, podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba.

Lo mismo en el caso de concurso de delitos, si el máximo de la pena no excediere de 3 años.

Al presentar la solicitud, el imputado deberá ofrecer hacerse cargo de la reparación del daño en la medida de lo posible.

El juez decidirá sobre la razonabilidad del ofrecimiento en resolución fundada.

Si las circunstancias del caso permitieran dejar en suspenso el cumplimiento de la condena aplicable y hubiere consentimiento del fiscal, el tribunal podrá suspender la realización del juicio.

El tiempo de la suspensión del juicio será fijado por el Tribunal entre 1 y 3 años, según la gravedad del delito.

El Tribunal establecerá las reglas de conducta que deberá cumplir el imputado (art. 27 bis del C.P.)

Durante ese tiempo se suspenderá la prescripción de la acción penal.

La suspensión del juicio será dejada sin efecto si con posterioridad se conocieran circunstancias que modifiquen el máximo de la pena aplicable o la estimación acerca de la condicionalidad de la ejecución de la posible condena.

En cuanto a los efectos, se extingue la acción penal si durante el tiempo fijado por el Tribunal, el imputado no comete un delito, repara los daños en la medida ofrecida y

cumple con las reglas de conducta establecidas. En caso contrario, se realizará el juicio.

En el caso en que se cometa un nuevo delito, la pena que se imponga no podrá ser dejada en suspenso. Pero, si el nuevo delito ha sido cometido después de transcurridos 8 años a partir de la fecha de expiración del plazo por el cual hubiera sido suspendido el juicio en el proceso anterior, se podrá suspender el juicio a prueba por segunda vez. Se dará la inadmisibilidad de una nueva suspensión de juicio, respecto de quien hubiere incumplido las reglas impuestas en una suspensión anterior.

Condena condicional (art. 27 bis C.P.) - Postsentencia

Al suspender condicionalmente la ejecución de la pena, el Tribunal deberá disponer que, durante un plazo que fijará entre dos y cuatro años según la gravedad del delito, el condenado cumpla todas o alguna de las siguientes reglas de conducta, en tanto resulten adecuadas para prevenir la comisión de nuevos delitos:

1. Fijar residencia y someterse al cuidado de un patronato.
2. Abstenerse de concurrir a determinados lugares o de relacionarse con determinadas personas.

3. Abstenerse de usar estupefacientes o de abusar de bebidas alcohólicas.
4. Asistir a la escolaridad primaria, si no la tuviere cumplida.
5. Realizar estudios o prácticas necesarios para su capacitación laboral o profesional.
6. Someterse a un tratamiento médico o psicológico, previo informe que acredite su necesidad y eficacia.
7. Adoptar oficio, arte, industria o profesión, adecuado a su capacidad.
8. Realizar trabajos no remunerados en favor del estado o de instituciones de bien público, fuera de sus horarios habituales de trabajo.

Las reglas podrán ser modificadas por el Tribunal según resulte conveniente al caso.

Si el condenado no cumpliera con alguna regla, el Tribunal podrá disponer que no se compute como plazo de cumplimiento todo o parte del tiempo transcurrido hasta ese momento. Si el condenado persistiere o reiterare el incumplimiento, el Tribunal podrá revocar la condicionalidad de la condena. El condenado deberá entonces cumplir la totalidad de la pena de prisión impuesta en la sentencia.

Por su parte el art. 293 del C.P.P.N. establece que en la oportunidad que la ley penal permita la suspensión de la

persecución, el órgano judicial competente podrá conceder el beneficio, en audiencia única, donde las partes tendrán derecho a expresarse. Cuando así ocurra, el órgano judicial competente en la misma audiencia, especificará concretamente las instrucciones e imposiciones a que deba someterse el imputado y deberá comunicar inmediatamente al Juez de Ejecución la resolución que somete al imputado a prueba.

Antecedentes Jurisprudenciales

- **En contra de la aplicación de la probation**
 - “Pardo Garcia” CNCP, Sala II del 11/8/98
 - “Fassero, Juan Carlos” TOCF N° 1 (Rosario) del 19/12/01
 - “Bocheto, Clide” (Cámara Federal de Córdoba del 5/6/95)
 - “Kosuta, Teresa R.” (C.N. Casación Penal, LL 1999-E, 165)
 - Los argumentos en contra de la aplicación de la probation fueron:
 - Que el sistema del Régimen Penal Tributario es incompatible con el de la probation (art. 16 R.P.T. y art. 10 Ley 24.316).

Por último es dable destacar que el último párrafo del art. 76 bis del C.P. dice: (párrafo incorporado por la ley 26.735). “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”.

Ahora bien por el actual Régimen Penal Tributario establecido por la Ley 27.430, Título IX, se derogó la ley 24.769 con lo cual consideramos que si no se modifica el art. 76 bis del C.P. (que específicamente la prohíbe para la Ley 24.769), la probation es de aplicación plena al nuevo Régimen Penal Tributario, dado que la Ley 24.769 fue derogada.

Argumentos Jurisprudenciales a favor de la Probation

- **“B.R.O.” TOCF N°1 (Rosario) del 9/3/07.**
- **Los argumentos a favor fueron:**
 - Posición del Procurador General de la Nación.
 - Aplicación Estupefacientes (Principio de benignidad – art. 2 CP- y de recuperación del adicto).
 - Congruencia entre la probation y el art. 16 del R.P.T. (razonabilidad de la reparación del daño por el imputado).
 - Derecho a la igualdad (art. 16 CN).
 - Inconstitucionalidad del art. 10 de la Ley 24.316.

La suspensión del proceso a prueba en el Régimen Penal Tributario²⁷²

La ley 24.316 fue promulgada por el Ejecutivo el día 13/05/94, introduciendo en el Código Penal quizá la reforma más trascendente desde 1922; -como vimos- la creación de los institutos del Tratamiento a Prueba (art. 27 Post Sentencia) y de la Suspensión del Proceso (art. 76 bis, ter y quater).

Lo que se propició es la adopción de una fórmula mixta en la que no sólo se tome en cuenta el sistema europeo continental, sino, también el anglosajón al introducir “la probation”.

La ley 24.316/94 incorporó a la legislación argentina lo que ya mencionamos, es decir, las dos modalidades de la probation del derecho anglosajón: la de pre-sentencia y la de post-sentencia.

Se debe tener en cuenta que la experiencia nacional e internacional aconseja eludir la prisión en penas cortas dado que su duración no permite ensayar ningún tratamiento rehabilitador y, en cambio, conlleva todos los elementos

²⁷² Cfr. Manonellas, Graciela Nora. Artículo publicado en la Revista Impuestos Práctica Profesional 2011, N°152, pág. 49. Editorial Thomson Reuters La Ley, Buenos Aires.

negativos de la claustración: segregación social y familiar, contaminación, contagio, etc.

El objeto del tratamiento a prueba y de la suspensión del proceso, por medio de un tratamiento psicosocial y educativo e individualizado, es que el condenado o imputado advierta las consecuencias de su conducta delictiva y que bajo la guía de equipos profesionales especializados pueda revertirla merced a la internalización de las pautas que rigen la convivencia social y la remoción de factores personales, familiares, ambientales, culturales y sociales que han coadyuvado a su desajuste.

Existen requisitos **objetivos y subjetivos** para otorgar el beneficio. En cuanto a los objetivos: primer delito y delito menor, es decir, aquellos cuya condena o pena máxima no excedan de 3 años.

Los requisitos **subjetivos** están en el Código Penal (art. 26) y se refieren a la personalidad del justiciable, a la naturaleza del hecho y a las circunstancias que lo han rodeado.

Destacamos que en la actualidad esta figura no existe en ningún artículo de la Ley Penal Tributaria, si bien en la práctica se aplica.

Características de la figura

La probation tiene características en cuanto a su concesión:

- 1) Sujetos que pueden solicitarla: lo debe hacer el imputado o su defensor.
- 2) Tiempo: En cuanto a su petición, se admite hasta luego de haberse completado la instrucción y encontrándose el proceso en condiciones de comenzar el juicio.
- 3) Finalidad: no se suspende el efectivo cumplimiento de la pena de prisión sino el ejercicio de la potestad punitiva estatal, siempre que se cumplan ciertas condiciones. Se evita la realización de un juicio y el dictado y aplicación de una condena.
- 4) Procedencia: algunos tribunales consideran que el delito no debe tener pena superior a los tres años (Art 3º párrafo primero de la ley 24.316), y otros extienden la suspensión a todos los casos en que proceda una condena en suspenso (Art. 3º párrafo cuarto de la ley 24.316).
- 5) Facultades de la víctima: la víctima puede rechazar el ofrecimiento pecuniario en concepto de resarcimiento si no se condice con el perjuicio ocasionado por el delito.
- 6) Intervención del Ministerio Público: corresponde denegar el pedido si el Ministerio Público se opuso a la concesión.

7) Casos excluidos: se excluyen los casos en que corresponda pena de inhabilitación.

8) Objeto: “El objeto principal radica en reintegrar a la sociedad a aquellos imputados que cumplen con determinados requisitos, evitándoles el estigma de la condena o de la declaración de responsabilidad, a la par que configura una medida racional de política criminal para descongestionar los tribunales”²⁷³.

También se entiende que no debe concederse en forma automática debiendo privilegiarse los casos con hechos de poca trascendencia, insignificante perjuicio y escasa peligrosidad del presunto autor.

9) Recurribilidad: actualmente la CSJN considera equiparable a sentencia definitiva al auto que suspende el proceso a prueba, y de esta manera, al estar comprendido en el art. 457 del C.P.P.N., la denegatoria es recurrible por vía casatoria, puesto que quien la solicita no obtendría una sentencia absolutoria sino el hecho de no continuar sometido a proceso mediante la extinción de la acción penal²⁷⁴.

10) Caso de varios imputados: algunos doctrinarios estiman que cuando existen varios imputados la suspensión del proceso

²⁷³ Cfr. D'Albora Francisco, Código Procesal Penal de la Nación; Anotado, comentado, concordado. 4ª Edición, Abeledo-Perrot, 1999, pág. 495.

²⁷⁴ E.D. t. 176, pág. 565, f. 48.544.

a prueba deben solicitarla todos y cada uno de ellos para que sea viable.

Plenario “Kosuta, Teresa R.”²⁷⁵

Uno de los antecedentes más importantes en el tema de la probation fue el Plenario Kosuta, en el cual se estableció:

1) La pena sobre la que debe examinarse la procedencia del instituto previsto en el art. 76 bis y siguientes el CP es la reclusión o prisión cuyo máximo, en abstracto, no exceda de tres años.

2) No procede la suspensión del juicio a prueba cuando el delito tiene prevista pena de inhabilitación como principal, conjunta o alternativa.

3) La oposición del Ministerio Público, sujeta al control de logicidad y fundamentación por parte del juez, es vinculante para el otorgamiento del beneficio.

4) El querellante tiene legitimación autónoma para recurrir el auto de suspensión del juicio a prueba a fin de obtener un pronunciamiento útil relativo a sus derechos.

²⁷⁵ Plenario N° 5, Causa N° 1403 del registro de la Sala III, caratulada "Kosuta, Teresa Ramona s/ recurso de casación".

Admisibilidad en la ley penal tributaria

En cuanto a la admisibilidad de la probation en la ley penal tributaria, el 9/5/2008 la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, en causa **”Perrota, Walter s/ recurso de casación”**²⁷⁶ adoptó la tesis amplia.

Procede la probation para los delitos cuya pena en abstracto supera los tres años de reclusión o prisión, pero permiten el dictado de una condena cuyo cumplimiento puede dejarse en suspenso de acuerdo al art. 26 del Código Penal.

El voto de la disidencia sostuvo la inaplicabilidad de la probation a los delitos previstos en la ley penal tributaria dado que es una ley especial que ya contiene un régimen de suspensión del trámite y de suspensión y sustitución de la pena, y que debe prevalecer respecto del precepto general del art. 76 bis del Código Penal.

Las partes más sobresalientes del fallo fueron:

I. El primer voto de la **Dra. Ángela Ester Ledesma** consideró:

²⁷⁶ En los autos S.C.A. 2186 LXL "Acosta, Alejandro Esteban s/ infracción, art. 14, primer párrafo de la ley 23.737, —causa n° 28/05—, rta. el 23 de abril de 2008".

El Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2, había resuelto hacer lugar a la suspensión a prueba del juicio seguido a Walter Perrota —por el delito de evasión tributaria— por el término de dos años y seis meses, disponiendo a su vez, que en dicho término cumpla con determinadas reglas de conducta.

Contra dicha decisión, la querella interpuso Recurso de Casación que fue declarado procedente.

La querella sostuvo que el tribunal de juicio aplicó “de forma incorrecta el beneficio establecido en el art. 76 bis del C.P. al no tener acabadamente en cuenta el máximo de la pena de 6 años para el tipo de delito que se le enrostra al imputado”.

Igualmente, se consideró agraviada por “la inobservancia por parte del Tribunal Oral en lo Penal Económico Nro. 2 de la doctrina sentada por la Cámara de Casación Penal en el Plenario 'Kosuta'²⁷⁷.

A su vez, consideró que el a quo “no interpretó correctamente que la ley 23.771 en su artículo 14 tiene un régimen extintivo propio por el cual no es viable entonces la suspensión de juicio a prueba en los delitos tipificados en esta ley 23.771”.

²⁷⁷ Plenario N° 5, Causa N° 1403 del registro de la Sala III, caratulada "Kosuta, Teresa Ramona s/ recurso de casación".

La querella afirmó que del artículo 10 de la ley 24.316, se desprende claramente la inaplicabilidad del instituto de la 'Probation', en los delitos tributarios normados en la anterior ley 23.771, como así también la clara intención del legislador, de excluir a estos delitos del beneficio dispuesto en el artículo 76 bis y siguientes del Código Penal.

Por lo expuesto, la querella finalizó aseverando que en el caso de marras no es aplicable el instituto de la suspensión del juicio a prueba, solicitando que se revoque la sentencia recurrida.

La Dra. Ledesma estimó que el recurso de casación interpuesto con invocación de lo normado en el art. 456, inc. 1º del C.P.P.N. es formalmente admisible toda vez que del estudio de la cuestión sometida a inspección jurisdiccional surge que el recurrente invocó fundadamente la errónea aplicación de la ley sustantiva; además el pronunciamiento mencionado es recurrible en virtud de lo dispuesto por el art. 457 del citado Código.

Por ello entendió que la ley 24.316, que regula el procedimiento de suspensión de juicio a prueba, dispuso en su art. 10º que: “Las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las Leyes 23.771”. Esta ley fue sustituida por la 24.769, en la que subsiste la extinción de la acción penal en el caso que “el obligado acepta la

liquidación o en su caso la determinación realizada por el órgano recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación de las actuaciones a juicio”.

De los textos de las leyes 24.316 y 24.769 no surge que se encuentre 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 párrafo que antecede.

De conformidad con lo expuesto, se interpretó que los ilícitos previstos en la ley 24.769 no se encuentran excluidos del beneficio en cuestión.

Por otra parte, en relación a la interpretación del art. 76 bis del código de fondo, consideró que era aplicable lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁷⁸, donde de conformidad con la tesis amplia del instituto en cuestión—, se dispuso que “...el criterio que limita el alcance del beneficio previsto en el art. 76 bis a los delitos que tienen prevista una pena de reclusión o prisión cuyo máximo no supere los tres años se funda en una exégesis irrazonable de la norma que no armoniza con los principios enumerados, toda vez que

²⁷⁸ Causa Nro. 8046, "Perrota, Walter s/ recurso de casación", CNCP, Sala II.

consagra una interpretación extensiva de la punibilidad que niega un derecho que la propia ley reconoce, otorgando una indebida preeminencia a sus dos primeros párrafos sobre el cuarto al que deja totalmente inoperante.”

Por último, en orden a la oportunidad en la que fue pedida la suspensión del juicio a prueba, corresponde utilizar igual criterio que el sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación²⁷⁹, en el sentido de que se debe aplicar la interpretación más amplia, pues ello supone la utilización del derecho penal como la última ratio del ordenamiento jurídico y la plena vigencia del principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal, toda vez que lo contrario implicaría la pérdida del derecho.

En virtud de lo expuesto propició rechazar el recurso de casación deducido por la querella.

El segundo voto correspondió al Dr. W. Gustavo Mitchell, quien manifestó que adhería al voto precedente.

El voto en disidencia fue el del Dr. Juan E. Fégoli quien consideró:

²⁷⁹ Causas "Acosta" —de anterior cita— y "Lorenzo, Amalia s/ infracción art. 292 del Código Penal —causa 1505—", L.90.XLII, rta. el 23 de abril de 2008.

Que si bien la cuestión planteada en el recurso bajo análisis se encuentra resuelta por los votos concordantes de los colegas que lo precedieron, señaló que no estaba de acuerdo con la solución propugnada.

Ello es así, toda vez que 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 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 leyes²⁸⁰.

También se sostuvo en dichos precedentes que la hipótesis de aplicación de la 'probation' no comprende a las leyes especiales, ello así toda vez que prevalecen estas normas —en el caso la Nro. 24.769— que ya contiene un régimen de suspensión del trámite y de suspensión y sustitución de la pena estrechamente vinculada a las características propias de los delitos que acuña.

Finalmente, y sin perjuicio de lo puntualizado precedentemente, es dable destacar que en esta causa caducó el plazo para pedir la aplicación del instituto que originó este recurso. Ello es así toda vez que esta Sala sostuvo que, por

²⁸⁰ Cfr. en tal sentido Sala II in re "Pardo García, Héctor s/ recurso de casación", causa n° 1688, reg. N° 2135, rta. el 11/8/98 y "Zanetti, Noemí Edith s/recurso de casación", causa n° 6833, reg. N° 9167, rta. el 24/10/06.

regla general, el derecho de solicitar la suspensión del juicio a prueba vence al concluir el plazo establecido en el art. 354 del C.P.P.N., a fin de evitar desgastes jurisdiccionales²⁸¹, y en este proceso dicho plazo se encuentra concluido, habiéndose incluso fijado audiencia de debate oral y público.

Por todo lo expuesto propició hacer lugar al recurso de casación interpuesto por la querella, sin costas, devolviéndose las presentes actuaciones para que continúe con su sustanciación.

Por todo lo expuesto la Cámara Nacional de Casación Penal, en mayoría, resolvió rechazar el recurso de casación deducido por la querella (arts. 456 inc. 1, 470 a *contrario sensu*, 530, 531 y concordantes del C.P.P.N.).-

Finalmente destacamos que éste es el criterio que actualmente se aplica para conceder la *probation* en los delitos del Régimen Penal Tributario.

²⁸¹ Cfr. in re: "García, Guillermo Angel s/ rec. de casación", causa nro. 718, reg. nro. 1134 del 8 de noviembre de 1996; "Russo, Ricardo y otros s/ recurso de casación", causa nro. 1856, reg. nro. 2465 del 12 de abril de 1999 y "Opaso, Ricardo Ernesto s/ recurso de casación", causa nro. 4497, reg. nro. 5822 del 4 julio de 2003, entre otros.

La suspensión del juicio a prueba a la luz del principio constitucional “pro homine”²⁸²

La suspensión del proceso a prueba ha dado lugar a distintos pronunciamientos a raíz de los Recursos de Casación interpuestos por la AFIP en su rol de querellante. Ello dada la interpretación de un régimen extintivo propio establecido en los derogados artículos 14 de la ley 23.771, y 16 de la ley 24.769²⁸³ y en la actualidad en el art. 16 del R.P.T.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación expresada en el precedente “Acosta, Alejandro Esteban” del 23 de abril de 2008 sostuvo la aplicación de la suspensión del juicio a prueba en consonancia con el principio “*pro homine*”. Luego, la Corte en el precedente “Nanut, Daniel” de fecha 7 de octubre de 2008 se remitió al precedente “Acosta” y así, una gran parte de la doctrina y jurisprudencia sostuvo que el instituto era aplicable a los delitos tributarios²⁸⁴.

La pregunta que adelantamos con relación al trabajo es si:
¿La limitación del proceso a prueba para determinados delitos es inconstitucional?

²⁸² Cfr. Manonellas, Graciela Nora. Artículo publicado en la Revista Impuestos Práctica Profesional 2016 N°-274, pág. 18. Editorial Thomson Reuters La Ley, Buenos Aires.

²⁸³ Cfr. "Aspectos dinámicos de los delitos tributarios", XI jornadas de Derecho Penal Tributario. AAFP- Informe de relatoría Panel II- Octubre 2016- Bariloche.

²⁸⁴ Cfr. "Aspectos dinámicos de los delitos tributarios", XI jornadas de Derecho Penal Tributario. AAFP- Informe de relatoría Panel II- Octubre 2016- Bariloche.

Por su parte y a favor de la admisión de la suspensión del proceso penal a prueba como aplicable a la ley penal tributaria, Ángela Ledesma lleva dicho: “... que de los textos de las leyes 24.316 (suspensión de juicio a prueba) y 24.769 no surge que se encuentre 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”.

En “Acosta”²⁸⁵ se dejó sentado, el criterio que ni las razones de política criminal basadas en la importancia del bien jurídico tutelado por las normas penales tributarias, ni el régimen especial de extinción de la acción penal previsto en esas normas configuran un obstáculo para la concesión de la suspensión del juicio a prueba, cuando la pena en concreto proyectada para el delito en la sentencia, da lugar a la condena de ejecución condicional.

La doctrina ha dicho que las disposiciones relativas a la “*probation*” no alterarán los regímenes especiales previstos en la legislación penal tributaria y en la de drogas, por lo tanto no está prohibiendo ni excluyendo del beneficio conferido en el Código Penal, a los casos encuadrados en dichas leyes especiales; porque no habiendo prohibición expresa al

²⁸⁵ C.S.J.N. Fallo del 23/04/2008.

respecto, nada impide su aplicación alternativa o subsidiaria²⁸⁶.

Estos institutos “específicos” deben sumar y no restar”. Por eso el argumento a favor de la aplicación del instituto de la suspensión del proceso a prueba, a las figuras abarcadas en la ley 24.769, está basado en la preservación del derecho a la igualdad²⁸⁷.

Así la Constitución Nacional Argentina, consagra en su artículo 16 el derecho a la igualdad ante la ley. Interpretando y fijando el alcance de dicha norma, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que la igualdad ante la ley reclama iguales derechos frente a hechos semejantes²⁸⁸, o igual trato siempre que las personas se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones^{289 290}.

También se puede citar el fallo “Ugolini, Adriano s/ recurso de casación”, donde la Sala IV de la Cámara Nacional de Casación Penal ha confirmado la postura que se posiciona actualmente como dominante, en cuanto a la posibilidad de aplicar el instituto de la suspensión del proceso a prueba a los

²⁸⁶ Cfr. Ricardo Ángel Basílico, "Suspensión de juicio a prueba en el sistema penal tributario".

²⁸⁷ Cfr. Ricardo Ángel Basílico, obra citada.

²⁸⁸ Cfr. "Valdes" Fallos: 295:937.

²⁸⁹ Cfr. "Martínez", Fallos, 312:826.

²⁹⁰ Cfr. Ricardo Ángel Basílico, obra citada.

delitos tributarios, como ya se hiciera respecto de la ley 23.737 que regula el régimen de estupefacientes²⁹¹.

Así del voto de Diez Ojeda, queda claro que “la aplicación del presente instituto (*probation*) no afecta la hacienda pública, ya que al margen de la imposición de las reglas de conducta educativas, la percepción de tributos queda salvaguardada por las vías administrativas no penales, ya que la causal extintiva de la acción penal que pudiera haber en el futuro al cumplirse las reglas impuestas, al no sustentarse en el análisis de la materialidad de los hechos, mantiene incólume la deuda que deberá ser valorada por la autoridad administrativa para la oportuna determinación y cobro del tributo”²⁹².

La Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal en los autos “Ferrari Mario José”, estableció que no resulta razonable excluir de la suspensión del juicio a prueba a aquellos delitos que no encuentran en el régimen especial de la ley 24.769 y ello resulta, de los precedentes “Acosta” y “Nanut” de la Corte Suprema de Justicia de Nación, y de la aplicación del artículo 4 del C.P. que dispone que “las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por

²⁹¹ Cfr. Ricardo Ángel Basilico, obra citada.

²⁹² Cfr. Ricardo Ángel Basilico, obra citada.

las leyes especiales, en cuanto estas no dispusieren lo contrario”²⁹³.

Esta interpretación fue convalidada por el fallo de la Corte en la causa “Recurso de hecho deducido por el Defensor Oficial de Daniel Nanut en la causa Nanut, Daniel s/ causa 7800”, rta., el 7 de octubre de 2008. En ese antecedente, se resolvió con remisión al fallo “Acosta, Alejandro Esteban”, mencionado precedentemente.

Sentado lo expuesto podemos decir que la suspensión del juicio a prueba, introducida en los artículos 76 bis, 76 ter y, 76 quáter del Código Penal mediante la ley 24.316/94²⁹⁴, fue un instituto que generó discrepancias entre los doctrinarios del ámbito penal. Una de ellas fue la que se produjo entre los sostenedores de lo que se conoció como tesis restringida y, del otro lado, la tesis amplia²⁹⁵.

²⁹³ Cfr. Dr. Ricardo Ángel Basilico, obra citada.

²⁹⁴ La ley fue sancionada el 4 de mayo de 1994 y promulgada el día 13 de ese mismo mes y año. Según explica Vitale "la suspensión del proceso penal a prueba -del modo en que está regulada en el derecho penal argentino- es un supuesto de paralización temporal del ejercicio de la pretensión punitiva del Estado, que puede disponerse a pedido de la persona sometida a proceso penal, por el cual se impone a esta última el deber de cumplir con ciertas condiciones durante un período de tiempo, de modo tal que si el imputado cumple satisfactoriamente con ellas se extingue la acción penal, mientras que el trámite procesal continúa su curso en caso de serio e injustificado incumplimiento de esas condiciones" (VITALE, Gustavo, Suspensión del proceso penal a prueba, Editores del Puerto, p. 25).

²⁹⁵ Para una aproximación a las discusiones y supuestos de aplicación en torno a estas dos tesis puede recurrirse "Suspensión del proceso a prueba. Teoría y práctica", de BOVINO, LOPARDO y ROVATTI. Material publicado en principio por Editores del Puerto (en particular Capítulo III, ps. 55 y sgtes.).

Con el dictado del fallo “Acosta”²⁹⁶, de fecha 23/04/2008, la Corte dio las bases para la aplicación de la tesis amplia.

No obstante existen algunas cuestiones que merecen una discusión un poco más amplia²⁹⁷.

1) La primera es el principio “*pro homine*”, que para algunos doctrinarios no creen que sea realmente un principio limitador del poder punitivo, como se afirma. Por lo menos pareciera que tiene una menor capacidad de respuesta para contener el poder penal que el principio “*última ratio*”, que también es señalado por la Corte en “Acosta”.

2) Otro tema es la posibilidad que tiene el Ministerio Público Fiscal de oponerse a la concesión del beneficio por razones de política criminal.

Los argumentos del Fallo

El Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Santa Fe no hizo lugar a la suspensión del juicio a prueba solicitada por el imputado A. E. Acosta. Así, se formuló requerimiento de elevación a juicio por la presunta comisión del delito previsto en el art. 14, primer párrafo, de la anterior ley 23.737. Para así resolver, sostuvo que la conformidad fiscal con la procedencia

²⁹⁶ El mismo es de fecha 23 de abril del año 2.008 (Fallos 331:858).

²⁹⁷ Conforme Pablo H. Santamarina. Artículo expuesto ante los seminarios organizados por el Dr. Maximiliano Rusconi - UBA - Facultad de Derecho - 2016.

de la suspensión del proceso no era vinculante y que “...al prever dicha figura en abstracto y en su máximo una pena de seis años de prisión, el beneficio se torna improcedente, pues supera el límite de tres años de prisión que impone el art. 76 bis, 1º y 2º párrafos del Código Penal.

En idéntico sentido, la Cámara Nacional de Casación Penal en fallo plenario expresó que la pena sobre la que debe examinarse la procedencia del instituto previsto en el art. 76 bis y sgtes. del Código Penal es la de reclusión o prisión cuyo máximo en abstracto no exceda de tres años²⁹⁸. Por lo tanto la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal declaró mal concedido el recurso de casación deducido contra dicho pronunciamiento, lo que motivó la interposición de un recurso extraordinario federal cuya denegación dio origen a la queja.

La Corte dijo: “...Que para determinar la validez de una interpretación, debe tenerse en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra²⁹⁹, a la que no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos³⁰⁰. Este propósito no puede ser obviado por los

²⁹⁸ Conforme Kosuta, Teresa, del 17 de agosto de 1999. En dicho fallo plenario se estableció que: "Por el mérito que ofrece la votación que antecede, el Tribunal establece la siguiente doctrina plenaria, por mayoría, los puntos 1., 2. y 3., y por unanimidad el punto 4., que siguen a continuación: 1.) La pena sobre la que debe examinarse la procedencia del instituto previsto en el artículo 76 bis y siguientes del Código Penal es la de reclusión o prisión cuyo máximo en abstracto no exceda de tres años.-..".

²⁹⁹ Fallos: 304:1820; 314:1849.

³⁰⁰ Fallos: 313:1149; 327:769.

jueces con motivo de las posibles imperfecciones técnicas en la redacción del texto legal, las que deben ser superadas en procura de una aplicación racional³⁰¹, cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho³⁰². Pero la observancia de estas reglas generales no agota la tarea de interpretación de las normas penales, puesto que el principio de legalidad³⁰³ exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la última ratio del ordenamiento jurídico, y con el principio pro homine que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal...”

Por lo tanto la decisión del Máximo Tribunal Nacional fue hacer lugar a la queja, declarar procedente el recurso y devolver el caso al organismo de origen para que “se dicte un nuevo pronunciamiento”.

La mayoría de los votos estuvo compuesta por la firma de los jueces Lorenzetti, Fayt, Maqueda y Zaffaroni, mientras que los magistrados Highton de Nolasco y Petracchi propusieron

³⁰¹ Fallos: 306:940; 312:802.

³⁰² Fallos: 310:937; 312:1484.

³⁰³ Art. 18 de la Constitución Nacional.

declarar inadmisibile el recurso por aplicación del art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial.

El principio *pro homine* como limitador del poder penal

Como vimos algunos doctrinarios han puesto en duda la capacidad limitadora que se le adjudica al principio *pro homine*, y advierten el casi nulo trabajo que existe sobre el principio “ultima ratio” que, desde esa perspectiva, sí tiene un rol fundamental al momento de contener el poder penal³⁰⁴.

Así Maximiliano Rusconi y Federico Kierszenbaum indican que:

El principio *pro homine*, que, según la Corte Suprema de Justicia de la Nación “...determina que el intérprete deba escoger, si la norma lo posibilita, el resultado que proteja en mayor medida a la persona humana” o “...privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal”. El problema de este principio, aplicado al derecho penal, radica en que si se parte de la base de que el derecho penal protege bienes jurídicos (como aún hoy sostiene la opinión dominante) y al mismo tiempo se potencia el rol de la víctima en el proceso (como lo han afirmado la CSJN y la

³⁰⁴ Conforme Pablo H. Santamarina. Artículo expuesto ante los seminarios organizados por el Dr. Maximiliano Rusconi-UBA- Facultad de Derecho -2016.

Corte IDH en varios precedentes), no queda para nada claro cuál es la interpretación que más protege a “la persona humana”, pues una interpretación que favorezca al reo podría perjudicar a la víctima o al resto de las “personas humanas”³⁰⁵.

Por otra parte, la referencia a que en el principio “*pro homine*” se debe proteger a la “persona humana” dejaría por fuera los casos de imputación penal sobre personas jurídicas. Razón por la cual ante un querellante (acusador particular) que sea una “persona humana” y un imputado que sea una persona jurídica, la solución, según el principio “*pro homine*”, debería inclinarse a favor del querellante.

Las reflexiones surgidas a partir del caso “Acosta” no profundizaron ni advirtieron el problema.

No obstante la acogida del principio “*pro homine*” a partir del fallo en cuestión fue destacada. Conforme lo señala Santamarina, se afirmó incluso que “marcó el comienzo de una doctrina que habría de repetirse en otros fallos”, para agregar, luego de una reseña de lo que se consideran las características del mismo, que “es un principio interpretativo reconocido por el Derecho Internacional de los Derechos Humanos, que resulta de aplicación obligatoria por todos los tribunales locales, cualquiera sea la materia de la que se trate. Este

³⁰⁵ Cfr. Rusconi, Maximiliano y KIERZENBAUM Mariano, Elementos de la parte general del derecho penal, Editorial Hammurabi, p. 52/53.

principio exige dar preeminencia a la norma o a la interpretación que más derechos acuerde al ser humano, o bien a la norma o interpretación que reconozca un derecho con mayor amplitud o alcance. La regla, de importancia superlativa, permite aplicar la solución normativa más favorable al caso sin impugnar otras normas de posible aplicación, y aun cuando éstas sean de mayor jerarquía normativa”³⁰⁶.

Si bien en la relación Estado-individuo puede ser un principio que oriente hacia decisiones que limiten el poder punitivo, no puede dejar de tenerse en consideración que la víctima, en su condición de persona humana, también forma parte del conflicto penal, y es en resguardo de sus derechos que el principio aludido puede no solo perder su eventual potencia limitadora, sino además potenciar el poder penal en perjuicio del imputado.

Según Santamarina también se produjeron consecuencias en relación a las posibilidades de aplicación del instituto de la suspensión de juicio a prueba, porque ante un panorama en el cual el derecho penal y el sistema de garantías es concebido desde el prisma que ofrece la víctima a quien, como se viene describiendo, desde los propios tratados sobre derechos

³⁰⁶ Para una aproximación a las discusiones y supuestos de aplicación en torno a estas dos tesis puede verse BOVINO, LOPARDO y ROVATTI "Suspensión del proceso a prueba. Teoría y práctica", Editores del Puerto Buenos Aires.

humanos se le reconoce un “derecho al castigo”, no sorprende en modo alguno la recepción que tuvo esta corriente por parte de la Corte de Nación en el caso “Góngora”³⁰⁷. Allí, los jueces del Tribunal afirmaron que: “el desarrollo del debate es de trascendencia capital a efectos de posibilitar que la víctima asuma la facultad de comparecer para efectivizar el “acceso efectivo” al proceso (cfr. también el inciso “f” del artículo 7 de la Convención) de la manera más amplia posible, en pos de hacer valer su pretensión sancionatoria”.

En esa sentencia, que fue dictada años después que “Acosta”, el Máximo Tribunal Nacional pareciera indicar que la única alternativa posible a la obligación asumida por el Estado de prevenir y sancionar los ataques realizados en un contexto de violencia de género es la condena penal. Es decir, sería una confirmación del ya señalado “derecho al castigo” de la víctima.

Por ello luego de cinco años de haber mencionado el principio pro homine en “Acosta”, también en un caso en el cual se discutía los alcances de la suspensión del juicio a prueba la Corte se expide negando esa posibilidad para garantizar a la víctima su “derecho al castigo”.

³⁰⁷ CSJN, caso G.61.XLVIII, "Góngora, Gabriel Arnaldo s/causa nro. 14.902", sentencia del 23/04/2013.

De este modo, la propia Corte abona la tesis limitada de la capacidad reductora del poder punitivo por parte del principio “*pro homine*”.

Uno de los objetivos perseguidos por el instituto de la suspensión del juicio a prueba es satisfacer la demanda de la víctima. Así, se afirmó que entre las finalidades del instituto está la de “brindar alguna protección a la víctima, a través de la reparación de daños que el delito investigado le hubiera causado”³⁰⁸. En igual sentido, se ha expresado que “en el texto del Código Penal, sus fines, sintéticamente expresados en orden de importancia, son: a) evitar la continuación de la persecución penal y la eventual imposición de una sanción punitiva al imputado; b) atender los intereses de la víctima...”³⁰⁹.

Este reposicionamiento de la víctima en el conflicto penal produjo también que la Corte fuera reconociendo en su favor la posibilidad de actuar, en el marco del proceso, en forma autónoma³¹⁰.

Sin duda era necesario que se le devolviera a la víctima un lugar para ejercitar derechos que le son propios.

³⁰⁸ Cfr. Vitale, Gustavo, en Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial, dirigido por Baigún y Zaffaroni, Editorial Hammurabi, T2B, 2da. edición, p. 448.

³⁰⁹ Cfr. Bovino, Lopardo y Rovatti, ob. cit., p. 39.

³¹⁰ Fallos "Toculescu" (260:115), "Otto Wald" (268:266), "Santillán" (321:2021), "Quiroga" (327:5863), "Del'Olio" (sentencia del 11/07/06) y "Sabio" (sentencia del 11/07/2007), por ejemplo.

El principio *ultima ratio* como limitador del poder penal

En “Acosta” también se menciona un principio que también es limitador del poder penal y es el principio que obliga a considerar la “solución” penal como último recurso³¹¹.

Pero tanto en la jurisprudencia que invocando “Acosta” pudo justificar, con mayor tranquilidad, la elección por la más racional tesis sobre la suspensión del juicio a prueba (la denominada tesis amplia), como los comentarios que desde la doctrina se fueron ofreciendo sobre el mismo, la mirada siempre estuvo puesta sobre el principio “*pro homine*”.

La Corte en “Acosta” enuncia los dos principios en el mismo considerando, pero pareciera que la “*última ratio*” no tuvo tanto énfasis (conforme lo señala Santamarina). Dijo la Corte: “...6º)...el principio de legalidad (art. 18 de la Constitución Nacional) exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la *última ratio* del ordenamiento jurídico, y con el principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación

³¹¹ Afirma Maximiliano Rusconi: "No hay, en la máxima de *ultima ratio*, ningún porcentaje de contenido legitimante" (Ob. citada, p. 207). Y esta cualidad, no es segura en el *pro homine*.

legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal”.

El principio de *última ratio* implica que el derecho penal ha de ser la *última ratio*, el último recurso al que hay que acudir.

La suspensión de juicio a prueba, en el plano legal, se manifiesta en la siguiente formula: “Art. 76 bis.-... Al presentar la solicitud, el imputado deberá ofrecer hacerse cargo de la reparación del daño en la medida de lo posible, sin que ello implique confesión ni reconocimiento de la responsabilidad civil correspondiente. El juez decidirá sobre la razonabilidad del ofrecimiento en resolución fundada. La parte damnificada podrá aceptar o no la reparación ofrecida, y en este último caso, si la realización del juicio se suspendiere, tendrá habilitada la acción civil correspondiente”.

Consentimiento fiscal

Señala Santamarina que las “virtudes” limitantes que se observan en el principio *pro homine* no solo sirvieron para justificar la opción por la tesis amplia de la suspensión de juicio a prueba, sino que, además, y también permitió se lo

vinculara con el alcance que tiene el consentimiento o no por parte del fiscal³¹².

Los únicos motivos legítimos por los cuales un fiscal podría oponerse a la concesión del beneficio y esta oposición podría ser vinculante para el órgano jurisdiccional es en base al monto de la pena³¹³.

Y así se concluye que “el fiscal sólo puede oponer —y esa oposición tener carácter vinculante- si considera que la condena que habrá de recaer respecto del imputado va a ser de cumplimiento efectivo y brinda fundamento racionales y suficientes en sustento de dicha postura”.

Pareciera que la interpretación de la norma que establece la suspensión del juicio a prueba en relación con el consentimiento del fiscal y su poder vinculante tiene que ver

³¹² La fuerza vinculante del consentimiento fiscal es otro de los puntos históricamente controvertidos en relación al instituto de la suspensión del proceso a prueba. Controversia que incluso llegó hasta el Anteproyecto de Código Penal realizado por la comisión que presidiera Raúl Zaffaroni, y que se presentara el 10 de diciembre del 2013. Allí, en relación a la propuesta final, hay una disidencia del Dr. Federico Pinedo quien bregó por el carácter vinculante del dictamen del Ministerio Público fiscal (ver en el anteproyecto el artículo 45).

³¹³ Rusconi ya señaló los problemas y olvidos alrededor del in dubio pro reo a la hora de interpretar el derecho, tanto procesal como sustantivo. Y allí expone que la idea "interpretación restrictiva", en realidad, no siempre es beneficioso para la persona imputada. Y, desde esa consecuencia, entonces lo que hay que propugnar es una interpretación que, en caso de duda, busque la consecuencia más favorable para aquélla. Es que "no siempre la opción más favorable al reo se debe a una interpretación restrictiva de las normas penales". Además, señala que, justamente el in dubio pro reo (como el favor rei) son "descendientes directos de la misma concepción de ultima ratio del poder penal del Estado" (Ob. Cit., ps. 224 y 225). Es decir, si como sugiere Díaz Cantón sólo se trataba de una interpretación de la ley penal por la "indeterminación y vaguedad" de la norma, con el principio in dubio pro reo se arribaba al mismo resultado. Con la ventaja que, siempre la consecuencia de su aplicación favorecerá al imputado. Zaffaroni también parece proponer la utilización del principio en caso de duda. Así, afirma que "el principio pro homine es propio del derecho internacional de los derechos humanos e impone que, en la duda, se decida siempre en el sentido más garantizador del derecho que se trate" (ZAFFARONI, ALAGIA, y SLOKAR, Derecho Penal, Parte General, Editorial Ediar, p. 128).

con el rol que constitucionalmente debe cumplir el fiscal en un sistema adversarial, y no con el pro homine. El fiscal ejerce la “acción penal pública”³¹⁴.

Su fundamento se encuentra en el artículo 120 de la C.N en tanto debe “...promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad, y de los intereses generales de la sociedad”. Y es allí donde el Ministerio Público Fiscal se hace cargo de la acción penal pública para defender los intereses generales.

Desde el plano constitucional, y según la redacción del artículo 120, allí se establece que “El Ministerio Público es un órgano independiente con autonomía funcional y autarquía financiera que tiene por función promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad de los intereses generales en coordinación con las demás autoridades de la República”.

Es por ello que, en el campo de acción que ofrece el instituto de la suspensión del juicio a prueba el Ministerio Público podrá oponerse o no a la concesión del beneficio como consecuencia de naturaleza político criminal.

Por lo tanto se afirma que, en esta relación que debe intensificarse entre la víctima y el fiscal, el límite para la

³¹⁴ Esa gestión le es atribuida por el art. 71 del Código Penal; y, por ejemplo, por 5 en el caso del CPP "federal" (25 en el "nuevo" CPP "federal", según ley 27.063, sancionada el 4/12/14 y promulgada el 9/12/14), o 6 en la provincia de Buenos Aires.

pretensión de aquélla estará dado por el principio “*última ratio*”.

La suspensión del proceso a prueba en un fallo esclarecedor

En la causa: “REYNOSO, Pedro Alberto; ARDANAZ, Ricardo Jorge y MAZZUCHELLI, Silvano del Carmen s/recurso de casación”³¹⁵ el Tribunal Oral en lo Criminal Federal Nro. 2 de San Martín, con fecha 5 de julio de 2013, resolvió suspender el juicio a prueba respecto de Silvano del Carmen Mazzuchelli, Ricardo Jorge Ardanaz y Pedro Alberto.

Contra dichas resoluciones, el letrado apoderado de la Administración Federal de Ingreso Públicos — Dirección General Impositiva interpuso recurso de casación, el que fue concedido y mantenido.

En primer lugar, se alegó que el *a quo* incurrió en una errónea aplicación e interpretación de los arts. 4, 76 bis y 76 ter del C.P., art. 10 de la ley 24.316 y ley 24.769, toda vez que la suspensión del juicio a prueba no resulta aplicable a los “delitos de evasión previsional”.

³¹⁵ <http://www.pjn.gov.ar/Publicaciones/00022/00084579.Pdf>.

En segundo término, afirmó que los pronunciamientos impugnados resultaron arbitrarios por un lado, la falta de respuesta por parte del a quo a los argumentos sobre la improcedencia del instituto para “delitos tributarios”; por el otro, la falta de razonabilidad en los fundamentos brindados con respecto a las reparaciones que los imputados ofrecieron.

Así, Mariano Hernán Borinsky en su voto argumentó que: “El fiscal prestó su consentimiento para la concesión del instituto respecto de Ricardo Jorge Ardanaz y de Silvano del Carmen Mazzuchelli en tanto éstos reformulasen los ofrecimientos de reparación propuestos por resultar irrazonables. En sustento de su postura, el fiscal ponderó que la escala penal prevista para el concurso de delitos atribuidos y la ausencia de antecedentes condenatorios permitían dejar en suspenso el cumplimiento de la pena a imponer”.

“En relación a Pedro Alberto Reynoso, el fiscal ante la instancia previa también prestó su conformidad para la concesión del instituto en términos similares a los expuestos con respecto a Mazzuchelli y Ardanaz. En efecto, dicho magistrado ponderó la eventual procedencia de una condenación condicional y sostuvo que el nombrado se encontraba en condiciones de mejorar el ofrecimiento de reparación practicado”.

“La querella entendió que la aplicación de la suspensión del juicio a prueba resultaba improcedente para delitos tipificados en la ley 24.769, ya que éstos prevén un régimen extintivo propio (art. 16, ley 24.769) y el art. 10 de la ley 24.316 asegura la prevalencia de la norma especial sobre la de carácter general. Además afirmó que los ofrecimientos efectuados resultaban insuficientes a tenor de la magnitud del daño ocasionado, por lo que no aceptaba ningún tipo de reparación, ya sea por el monto o por el plazo”.

Con relación al agravio referido a la improcedencia del instituto de la suspensión del juicio a prueba para los delitos imputados en autos, Mariano Borinsky consideró que, “no puede ser soslayado que si bien la ley 24.769³¹⁶ constituye la ley vigente a la fecha en que habrían tenido lugar los hechos atribuidos en autos, la sanción de la ley 26.735³¹⁷ introdujo modificaciones al Régimen Penal Tributario al elevar los montos mínimos para que puedan configurarse los delitos allí previstos, como así también al régimen de suspensión del juicio a prueba regulado por el art. 76 bis del C.P. y cdtes., al incorporar como último párrafo de dicha norma la siguiente disposición “Tampoco procederá la suspensión del juicio a

³¹⁶ B.O. 15/01/97.

³¹⁷ B.O. del 28/12/11.

prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones”³¹⁸.

“Por consiguiente, en razón de la sucesión de distintas leyes en el tiempo, corresponderá dilucidar cuál de ellas resulta aplicable al presente caso a tenor de lo prescripto en el art. 2º del C.P”.

A partir de los criterios interpretativos antedichos, consideró que en la especie corresponde estar a la ley 24.769 por resultar la más benigna para los imputados.

Asimismo, puntualizó que ya ha tenido oportunidad de pronunciarme sobre la aplicación del referido instituto en supuestos en que se atribuyen hechos ilícitos previstos por la ley 24.769, conforme la posición asumida *in re* “La Cortiglia” de aplicación al sub lite³¹⁹.

Sobre esta base resaltó que de los textos de las leyes 24.316 y 24.769 —esta última en su redacción originaria— no se advertía la existencia de disposición expresa que vedara la procedencia de la suspensión del juicio a prueba para los delitos tipificados en la ley penal tributaria.

³¹⁸ Art. 19, Ley 26.735.

³¹⁹ C.F.C.P., Sala IV, "La Cortiglia, Ernesto y otros s/recurso de casación", Reg. Nro. 896/12, rta. el 24/05/12.

En consecuencia, afirmó que ante la falta de previsión legal que restringiera la aplicación del instituto regulado por el art. 76 bis y cdtes. del C.P. a delitos como los imputados en autos, no correspondía la exclusión de éstos del régimen de suspensión del juicio a prueba, sin riesgo de incurrir en una afectación al principio de legalidad —art. 18 C.N.

Por último, entendió que existía otro argumento adicional que desvirtuaba la presunta incompatibilidad entre el instituto de la suspensión del juicio a prueba y el régimen especial de extinción de la acción recién aludido. Dicha solución es la que guarda mayor compatibilidad con los principios hermenéuticos sentados por la Corte Suprema de la Justicia de la Nación *in re* "Acosta" —a los que remitiera el Alto Tribunal en ocasión de resolver el caso "Nanut"— que consagran el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la última ratio del ordenamiento jurídico y el principio *pro homine* que impone privilegiar la interpretación que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal³²⁰.

Por lo demás, cabe resaltar que la posición aquí asumida se encuentra reforzada a partir de la doctrina fijada

³²⁰ C.S.J.N., "Acosta, Alejandro Esteban s/infracción art. 14, 1° párrafo ley 23.737 —causa n° 28/05—", Recurso de hecho, A. 2186 XLI, rta. el 23/04/08; "Nanut, Daniel s/ causa n° 7800", Recurso de hecho, N. 272. XLIII, rta. el 07/10/08.

recientemente por la Corte Suprema de la Nación *in re* "Cangiaso"³²¹.

En virtud de todo lo expuesto, se rechazó el agravio invocado por la querella relativa a la inaplicabilidad del instituto de la suspensión del juicio a prueba para los delitos imputados en la causa.

Conclusiones

1) La Constitución Nacional Argentina consagra en su art. 16 el derecho a la igualdad ante la ley. Al interpretar y fijar el alcance de dicha norma la Corte estableció que la igualdad ante la ley reclama iguales derechos frente a hechos semejantes o igual trato siempre que las personas se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones.

2) En principio los artículos 14 y 16 de las leyes penales tributarias resultarán aplicables para quienes tengan verdadera posibilidad de pagar, mientras que aquellos que no tuviesen esa posibilidad tendrán la opción de solicitar la aplicación en su favor del régimen de la denominada probation previsto en el artículo 76 bis y siguientes del Código Penal.

³²¹ Cfr. "Cangiaso, José Carlos s/ causa n° 155/2013", RHE, causa CSJ 1253/2013 (49-C), rta. el 16/12/14.

De esta manera se respeta el principio constitucional de igualdad ante la ley previsto en el artículo 16 de la Constitución Nacional.

3) Según los Tratados Internacionales adoptados por la Constitución Nacional (art. 75 inc. 22), una interpretación contraria, que tuviese la pretensión de impedir en todos los casos la aplicación de la suspensión del juicio a prueba en el ámbito del derecho penal tributario no tendría legitimidad constitucional puesto que, se podría caer en el caso de la prohibida “prisión por deudas”, vulnerante del artículo mencionado “supra”, la Declaración de los Derechos y Deberes del Hombre, 7.7 de la CADH y 11 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

4) Los derechos humanos deben servir para limitar el poder penal teniendo en cuenta para ello la “posición” de la persona imputada.

5) También los derechos humanos deben permitir afirmar la existencia de un “derecho a la reparación” en favor de la víctima.

6) Los principios que funcionan como una verdadera valla del poder punitivo son el de “*ultima ratio*” y el “*pro homine*”.

7) El fiscal, en el ámbito que posibilita la suspensión del proceso a prueba, puede oponerse a la concesión del mismo

por motivos políticos-criminales. Esto, como derivación del rol que debe cumplir en un proceso adversarial real, y en cumplimiento del diseño constitucional.

Concesión de la probation en una causa de evasión fiscal por inexistencia de grave perjuicio³²²

El tema

Lo novedoso del fallo que analizaremos³²³, estriba en que la contribuyente había solicitado la Probation y el Ministerio Público Fiscal presta conformidad por considerar que se trataba de un hecho que no implicó un grave perjuicio.

Si recordamos, cuando se sanciona la Ley 27.430 y en su Título IX se encuentra el Régimen Penal Tributario, el legislador había dispuesto la creación de la Unidad de Valor Tributario (UVT), para fijar periódicamente el mínimo de punibilidad que resultaría aplicable a dichos delitos, sometiendo su implementación a un proyecto de ley especial encomendado al Poder Ejecutivo Nacional.

³²² Cfr. Manonellas, Graciela Nora. Artículo publicado en la Revista de Derecho Tributario de la Universidad de Belgrano. Directora: Catalina García Vizcaíno. Edición Nº xx de Noviembre de 2023.

³²³ Cfr. “Agrest, Roberto Arnaldo s/Inf. Ley 24769”, Tribunal Oral en lo Penal Económico Nº 1 del 11/9/2023.

En dicha oportunidad se fijó un plazo hasta el 15/9/2018 para cumplimentar tal mandato legal que fue prorrogado hasta el 15/9/2019. Al día de la fecha se encuentra aún, en la Comisión de Presupuesto y Hacienda.

Sin duda, y por respeto a la proporcionalidad que deben guardar las penas, con la gravedad del injusto, se debieron haber actualizado hace ya bastante tiempo.

Por ello, considero que se está violentando el principio de reserva de ley, es decir que todo lo relativo a la materia penal tributaria tiene que regularse por ley. Es una facultad que la Constitución Nacional le confiere al Poder Legislativo Nacional.

Los hechos

La denuncia se había realizado por la supuesta evasión del pago de IVA, mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas (art. 1 Ley 24.769), todo ello atribuido en calidad de autor.

La defensa del imputado solicitó la suspensión del juicio a prueba por el plazo de dos años. A la audiencia del art. 293 del C.P.P.N., no compareció la AFIP-DGI, si bien ya había presentado escrito oponiéndose a la concesión del beneficio solicitado.

En concepto de reparación del daño ofreció una suma de dinero a abonar en seis cuotas mensuales y consecutivas. Ante el rechazo de la supuesta damnificada, prestó conformidad para que aquélla suma sea donada una entidad de bien público.

La defensa solicitó que las tareas comunitarias sean realizadas en la Parroquia “Dulcísimo Nombre de Jesús”, con una carga horaria de 8 hs. mensuales y por el término de dos años (192 horas totales).

La opinión del fiscal

La representante del Ministerio Público Fiscal prestó su consentimiento, manifestando que, teniendo en cuenta la calificación legal del hecho atribuido al imputado y la falta de antecedentes y que en caso de recaer condena, aquella sería de ejecución condicional, no había motivos para denegarla

Asimismo, manifestó que la prohibición de suspensión del juicio a prueba respecto de los delitos tributarios contenidos en el art. 19 de la ley 26.735 no resultaba aplicable el caso, toda vez que a su criterio no se trata de un hecho que haya implicado grave perjuicio, o un suceso de relativa complejidad o gravedad institucional, respecto a los cuales se encuentra destinado dicha prohibición. (El subrayado me pertenece)

Si bien ya había una *probation*, la concesión de una suspensión del juicio a prueba anterior, dispuesto por el TOPE 2, fue dispuesta el 6/9/2017 y la extinción de la acción fue dispuesta el 13/3/2020. Por lo tanto, no podría considerarse una nueva *probation* y, por ende señaló que aquélla, no resultaba un obstáculo a la concesión del beneficio solicitado.

La decisión del Tribunal Oral

El Tribunal Oral N° 1, manifestó que no se oponía y que por aplicación del principio “*ne procedat iudex ex officio*”, que indica que el juez se encuentra impedido de promover el proceso por iniciativa propia y cuya inobservancia comprometería su imparcialidad y, consecuentemente, el derecho de defensa en juicio y el debido proceso (art. 18 C.N.)

Se citó la jurisprudencia de la C.S.J.N. en la causa “Amodio, Héctor Luis”³²⁴, con el voto de los Dres. Lorenzetti y Zaffaroni donde se expresó: “... la función jurisdiccional que compete al Tribunal de juicio se halla limitada por los términos del contradictorio, pues cualquier ejercicio de ella que trascienda el ámbito trazado por la propia controversia jurídica

³²⁴ A.2098.XLI, Recurso de Hecho” (12/6/2007).

atenta contra la esencia misma de la etapa acusatoria de nuestro modelo de enjuiciamiento penal...”.

El Ministerio Público Fiscal es quien representa a la sociedad agraviada por el delito y a quien por ello corresponde verificar la razonabilidad y el cumplimiento de los requisitos requeridos por la ley.

Luego de ello el Tribunal consideró examinar si la opinión del Fiscal superaba exitosamente el control de logicidad y fundamentación que debe llevarse a cabo, de acuerdo con el art. 69 del C.P.PN., por el que se exige que los representantes del Ministerio Público Fiscal formulen sus requerimientos en forma motivada y razonable, so pena de decretarse su invalidez en caso de que así no se hiciere, exigencia esta cuya observancia se verifica en el caso.

Con independencia de la opinión coincidente o discrepante que el Tribunal pueda tener con respecto a aquella fundamentación, se manifestó que no cabían dudas respecto a que como se dijera, en este caso aquella existe y supera exitosamente, en forma holgada, el test de logicidad y razonabilidad.

Por ello, consideraron que se expedirían del modo solicitado por el imputado y su defensa.

En cuanto a la reparación efectuada por el imputado, siendo que la AFIP la rechazó, concluyeron que se producía como consecuencia necesaria, la eliminación de la obligación de reparar. Por ello, estimaron hacer lugar a la suspensión del juicio a prueba, dejando sin efecto la audiencia de debate.

La resolución

Por todo ello y en base a lo preceptuado por los arts. 27 bis, 76 bis cuarto párrafo y 76 ter del C.P. y 293 y 515 del C.P.P.N., se resolvió: Hacer lugar a la suspensión del juicio a prueba y establecer como plazo de suspensión el de dos años.

Comentario

Considero que es correcto lo resuelto en el presente fallo, donde no se habló de la ley penal más benigna para conceder la *probation*, sino de la imposibilidad de sancionar una afectación al bien jurídico de mínima cuantía.

El mismo artículo 305 del Régimen Penal Tributario establece: “...para evaluar la configuración de delitos y otros ilícitos se considerará la relación de conversión entre pesos y UVT vigente el momento de su comisión”.

Sin duda el Poder Legislativo y el Congreso de la Nación incumplen el hecho de no tratar el respectivo proyecto de ley y reglamentar la UVT, de acuerdo a la obligación que el mismo Congreso asumió al sancionar los arts. 302, 303 y ss. de la ley 27.430³²⁵.

Vale decir que se está sancionando un delito cuando en verdad debiera tomárselo como infracción con una multa conforme la ley 11.683.

Finalmente, señalamos que han transcurrido 6 años sin que la UVT se ponga en funcionamiento y teniendo en cuenta la desvalorización de la moneda, sin duda la condición objetiva que se señala en el Régimen Penal Tributario, no debería ser tomada en cuenta.

4.5. El juicio abreviado. Otra forma de acortar el proceso penal

Este es un procedimiento importante para la abreviación de los juicios, si bien no aceptado por todos los doctrinarios, ya analizaré el porqué. Aporta celeridad al proceso penal.

³²⁵ Cornejo Costas, Emilio y Devoto, Eliseo, abogados del Estudio Lisiki, Litvin y asociados. “Los montos establecidos en el Régimen Penal Tributario son inconstitucionales”. Publicado en <https://eleconomista.com.ar/> de fecha 03/11/2023.

En Argentina, si el Fiscal, estimara suficiente la imposición de una pena privativa de libertad inferior a 6 años, o de una no privativa de libertad aún no procedente en forma conjunta con aquella, podrá solicitar, al formular el requerimiento de elevación a juicio, el juicio abreviado. Ello, si se llega a un acuerdo entre el acusado y su defensa (art. 431 bis del Código Procesal Penal de la Nación).

Los requisitos para llegar a él, en la etapa preparatoria son:

- 1.- El imputado tiene que admitir el hecho que se le atribuye y debe aceptar el juicio abreviado con la asistencia de su abogado defensor
- 2.- El fiscal debe manifestar su conformidad.
- 3.- La opinión del querellante no es vinculante.

La solicitud debe hacerse hasta antes del dictado del auto de apertura a juicio oral.

Como señala Terrón³²⁶, en las provincias que lo adoptan, actualmente se sentencian porcentajes cercanos al 50 % de las causas que se radican ante los tribunales de juicio. A título de ejemplo podemos mencionar la “instrucción reducida” del Código Procesal Penal de Formosa, la “omisión de prueba” del Código Procesal Penal de Nación, “el Juicio Abreviado” del

³²⁶ www.saij.gob.ar/doctrina/docf120025-Terrón-juicio_abreviado.html

ritual penal de Córdoba, la “omisión de debate” en Tierra del Fuego, etc.

En el plano del derecho comparado, y como antecedentes de este particular sistema podemos mencionar los procedimientos que se emplean en EEUU, Italia, Alemania, Brasil, y España entre otros países, en que se acude al procedimiento abreviado para evitar la realización del debate oral en casos de pequeña y mediana criminalidad.

Terrón también cita al *plea bargaining*: considera que a él se puede acudir por su amplia proyección. Corresponde al proceso penal americano, cuya realidad nos demuestra que más del 90% de los casos criminales se resuelven con el empleo de este tipo de juicios. Robert Scott y William Stuntz exponen: “El proceso penal que se les enseña a los estudiantes de derecho y que se proyecta en las emisiones televisivas es formal, elaborado y caro. Incluye un detallado examen de los testigos y las evidencias, duros argumentos adversariales entre los abogados del gobierno y la defensa y la toma de decisión pensada con justicia por parte de un jurado y un juez imparcial. Para la gran mayoría de los casos del mundo real, el proceso penal no incluye ninguna de estas cosas. Los juicios ocurren solo ocasionalmente -en algunas jurisdicciones solo uno entre cincuenta. La mayoría de los casos son dispuestos o resueltos de forma escandalosamente casual: una rápida conversación en

la oficina del Fiscal o en el hall de tribunales entre abogados que conocen solo lo básico del caso, sin testigos presentes, en búsqueda de una propuesta de solución que luego le es vendida a ambos, el Defensor y el Juez. Para una gran cantidad de personas esta clase de trueque determina quién va a la cárcel y por cuánto tiempo. Eso es el *plea bargaining*. No es una alternativa al sistema de justicia criminal, es el sistema de justicia criminal mismo³²⁷.

El *plea bargaining* consiste en la obtención por el acusado de una serie de concesiones oficiales a cambio de declararse culpable y recibir un tratamiento menos severo por parte del órgano jurisdiccional. Al acuerdo mencionado se llega por medio de la negociación entre el Ministerio Público y la defensa, acuerdo previamente autorizado por la ley. Para ello, obviamente se le reconoce al Ministerio Público una discrecionalidad absoluta³²⁸.

Siguiendo al Dr. Terrón, podemos decir que en nuestro país rige el principio de legalidad, por imperio del cual los Fiscales están obligados a iniciar y proseguir la acción penal pública (art. 71 del Código Penal), y también los delitos dependientes de instancia privada cuando la parte agraviada insta la acción penal (art. 72 del CP). Sin embargo, en algunos casos se les

³²⁷ "Plea Bargaining as contract" citado por Falcone y Madina El Proceso Penal en la Pcia. de Bs. As. págs. 469 y 470-Ad Hoc.

³²⁸ Cfr. Falcone y Madina, ob. Cit., pág. 471y 472.

otorga a los órganos encargados de la promoción criminal, la posibilidad fundada en razones de política criminal y procesal, de no iniciar la acción pública, suspender provisionalmente la iniciada, limitarla o hacerla cesar definitivamente antes de la sentencia, acogiendo así el principio de oportunidad como instrumento de descriminalización y correctivo de la selección informal del sistema penal y en razones de eficiencia de la persecución. De todas maneras ello dista en forma absoluta de las facultades discrecionales que tienen los fiscales americanos para aplicar el principio de oportunidad.

En cuanto a su carácter nos dice Bertolino, que “El proceso abreviado está inserto en el título sobre “Procedimientos especiales” de este Código...En tal sentido, se trata de un rito que establece un mecanismo diferenciado para la solución que se supone adecuada del particular conflicto penal de que se trata sometido a proceso, más allá de la propia entidad penal abstracta fijada en el artículo, aunque sin desconocerla totalmente”³²⁹. Las reglas del Juicio Abreviado se aplican tanto para el Juicio criminal como para el correccional.

Como se dijo al principio, si bien parte de la doctrina lo admite, otros consideran a este mecanismo de abreviación como francamente contrario a los preceptos constitucionales, puntualmente en orden a la vulneración de la garantía del

³²⁹ Bertolino, Pedro. Cód. Procesal Penal de la Pcia. de Bs. As. Comentado y anotado, pág. 552

juicio previo (*nulla poena sine iudicio praevio*). Los sostenedores de esta postura dicen que al no materializarse la audiencia de debate como antecedente de la condena, la manda prevista por el art. 18 de la Carta Magna, resulta vulnerada.

El consentimiento del imputado debe ser libre, de manera espontánea y con el debido asesoramiento técnico legal de su defensa acerca de la conveniencia de optar por este mecanismo.

Se puede recurrir mediante recurso de apelación o casación, según la sentencia sea correccional o criminal respectivamente. Se consideró primariamente que la revisión debía ser limitada, pero actualmente impera el criterio de la revisión amplia del fallo como garantía del doble conforme en todo tipo de sentencias penales, aún las de Juicio Abreviado.

Previo a decidir, el Juez o Tribunal interviniente tomará contacto de visu con el imputado y lo impondrá de las consecuencias de la vía adoptada.

En los casos en que el Juez o Tribunal ordenare continuar con el trámite ordinario, ninguna de las conformidades prestadas o admisiones efectuadas por el imputado podrán ser tomadas en su contra como reconocimiento de culpabilidad. El pedido de pena formulado por el Fiscal no vinculará al Ministerio Público que actúe en el debate.

En este caso como bien dice Bertolino “La continuación del Tramite, en definitiva retrotrae la situación procesal anterior a la elección de la vía abreviada, la cual prácticamente queda sin existencia alguna”³³⁰. A ello agregamos que la conformidad prestada anteriormente por el imputado, no podrá ser tomada nunca, como un reconocimiento de su culpabilidad. Deberá tenerse en cuenta que el imputado solo aceptó la abreviación del trámite y ello no implica confesarse culpable.

Al respecto comentaremos una interesante jurisprudencia.

Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2

Autos: “Belichoff, Jorge Manuel y otros s/Inf. Ley 24.769”³³¹

- Luego de distintos pases de jurisdicción entre los juzgados de San Nicolás y Rosario, la causa quedó radicada en el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2, quien dispuso el cese de la prisión preventiva impuesta a Jorge M. Belichoff, bajo caución juratoria.
- El Fiscal General Dr. Marcelo Agüero Vera presentó un acta correspondiente al acuerdo de juicio abreviado

³³⁰ Cfr. Bertolino, Pedro. Ob. cit. Pág. 556.

³³¹ “Belichoff, Jorge Manuel y otros s/Inf. Ley 24.769. Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2. Fecha 8/5/2023.

celebrado con los imputados Jorge Manuel Belichoff, Carlos Gabriel Gizzi, Leonardo Enrique Panzera y Joel Matías Belichoff y su respectivas defensas técnicas. Así se llevó a cabo la audiencia prevista en el art. 431 bis, apartado 3º del C.P.P.N.

- La parte querellante manifestó su desacuerdo con los términos en los cuales se celebró el convenio de juicio abreviado, en atención a los mínimos legales previstos por el art. 15 inc. c de la ley 24.769. (3 años y 6 meses a 10 años, para el jefe u organizador, una pena mínima de 5 años de prisión).
- El Fiscal manifestó que si bien el resto de los imputados (Daniel Mangione, Guillermo Piatti, Mónica Montini y Sonia Maguna) no suscribieron el acuerdo, se aparta del art. 431 bis in fine del C.P.P.N., toda vez que el texto del nuevo Código Procesal Penal Federal, que ya rige en algunas provincias de nuestro país, con la finalidad de implementarlo progresivamente en el resto de las jurisdicciones, se encuentra expresamente prevista la posibilidad de suscribir acuerdos abreviados sólo por alguno o algunos de los imputados. Esto lo establece en el art. 323, 4º párrafo, que dice: “La existencia de varios imputados en un mismo proceso no impedirá la aplicación

de las reglas de los procedimientos abreviados a alguno de ellos.

- Así el Tribunal consideró que la posición del Fiscal, ya se encontraba plasmada por distintos magistrados en la misma dirección. Es el Fiscal el órgano que tiene por función instar, investigar, acusar y probar la existencia de un hecho ilícito. Los fiscales deben analizar los casos que manejan y decidir cuáles perseguir y qué camino procesal resulta más adecuado, de conformidad con las características concretas de cada proceso.
- Los cuatro imputados -que suscribieron el acuerdo- habían formado parte de una organización delictiva que operó desde el 2007 al 2014, y se dedicaba a: 1) la inscripción ante la AFIP de personas físicas y jurídicas con la única finalidad de emitir facturas apócrifas que luego comercializaban con terceros, quienes las adquirían para registrar crédito fiscales y gastos falsos o inexistentes disminuyendo fraudulentamente su carga tributaria, en perjuicio del erario público. 2) la comercialización de facturas de contribuyentes con actividad real, pero que respaldaban ventas y/o servicios no prestados, con la misma finalidad. Como los imputados habían ostentado el codominio del hecho, su participación debe ser calificada como coautores en los términos del art. 45 del C.P.

- Con relación a Carlos Gabriel Gizzi, se tuvo por acreditado que como organizador de la asociación ilícita, brindó asesoramiento técnico para lograr la inscripción de las usinas.
- Con relación a Joel Matías Belichoff, se tuvo por probado que en su condición de miembro de la asociación ilícita, participó en el reclutamiento y la inscripción de usinas, gestionando la inscripción ante la AFIP.

Por ello resultan responsables como coautores del delito de asociación ilícita fiscal (art. 45 C.P. y art. 15 inc. c de la ley 24.769).

Tanto Jorge M. Belichoff y Carlos Gabriel Gizzi tuvieron calidad de organizadores (art. 15 ‘c’ última parte, ley 24.769) y, en el caso de Leonardo Enrique Panzera y Joel Matías Belichoff, en calidad de miembros (art. 15 ‘c’ primera parte, ley 24.769).

Las sanciones a imponer en base al acuerdo del juicio abreviado fueron:

- Jorge Manuel Belichoff: 3 años de prisión en suspenso (art. 26 C.P.)

- Carlos Gabriel Gizzi: 3 años de prisión en suspenso (art. 26 C.P.)
- Leonardo Enrique Panzzera: 2 años y 9 meses de prisión en suspenso (art. 26 C.P.)
- Joel Matías Belichoff: dos años y nueve meses de prisión en suspenso (art. 26 C.P.)
- Decomiso de los bienes producto del delito, entre los que se encuentra el automóvil Mercedes Benz E 350 Clase C, Dominio JBO761 secuestrado en autos.

No puede imponérsele a los imputados pena superiores o más graves que las pedidas por el Ministerio Público Fiscal en este tipo alternativo de proceso y, por otra parte, las penas de prisión pactadas en el acuerdo se encuentran por debajo de la pena mínima prevista para la hipótesis del art. 15 ‘c’ de la ley 24.769.

El Fiscal entre las razones manifestadas para hacer el acuerdo mencionado expresó que: “... se ha reconocido a nivel jurisprudencial que el transcurso del tiempo, en la punibilidad, debe ser sopesado y que ...en cuanto a la respuesta estatal, reclama una evaluación de cara al momento de su concreción.

La Corte Suprema ha indicado que razones de equidad y justicia aconsejan al Juez tomar en cuenta aspectos de la privación de la

libertad que van más allá de los límites del enunciado literal (Fallos 332:297), apartándose del rigor del derecho para reparar sus efectos (Fallos 315:2984 y 1043, 320:1824). En consecuencia ha entendido, por ejemplo, con relación al concepto de “libertad vigilada” que correspondía por “razones de equidad y justicia” ampliar su aplicación a casos no contemplados en los estrictos términos del enunciado legal (320:1469, 333:1771)... la interpretación en equidad resulta procedente cuando se verifica que la literalidad del texto, por su naturaleza general, aplicada al caso concreto, produce un resultado injusto e irrazonable que obsta a su progreso.

Asimismo el control judicial de constitucionalidad, y la eventual declaración de inconstitucionalidad de una norma o un acto, es un deber (u obligación) que implícitamente impone la constitución formal a todos los tribunales del poder judicial cuando ejercen su función de administrar justicia, o cuando deben cumplir dicha norma o dicho acto. (Fallos 314:438).

Imponer las penas del art. 15 inc. ‘c’, resultaría una sanción desproporcionada en base a los principios de razonabilidad y culpabilidad, máxime teniendo en consideración que tales penalidades llevarían aparejado su cumplimiento efectivo en prisión (art. 26 C.P.).

Además de las razones expuestas, debe tenerse presente, en relación con los arts. 40 y 41 del C.P., como agravantes, la extensión del peligro causado por la asociación ilícita fiscal, la naturaleza de la acción y los medios empleados para su ejecución, pero también, los atenuantes a saber:

1. desde el momento de creación de la asociación ilícita hasta la actualidad, transcurrieron 16 años.
2. desde el momento en que dejó de operar hasta la actualidad, 9 años.
3. desde la fecha de sustanciación de las actuaciones hasta la actualidad, 9 años y 6 meses.
4. ninguno de los cuatro imputados incluidos en el acuerdo de juicio abreviado ha registrado algún antecedente penal.
5. los cuatro imputados incluidos en el acuerdo tienen trabajos estables y cuentan con lazos familiares sólidos.
6. los cuatro imputados cumplieron sus obligaciones derivadas de la sustanciación de la causa.
7. los cuatro encausados que firmaron el acuerdo han generado una impresión favorable en la audiencia de visu del art. 431 bis inc. 3 del C.P.

En cuanto a las pautas del art. 27 bis del C.P., dado que el Fiscal no requirió la imposición de alguna regla de conducta en el acuerdo de juicio abreviado, el tribunal no está habilitado para imponerlas.

En relación al decomiso, no tuvo favorable recepción. En cuanto atañe a bienes distintos del automóvil que se caracterizan como “... producto del delito...”, por el carácter genérico de la referencia no se posibilita al Tribunal identificar a qué bienes se vincula, lo cual constituye un obstáculo, de lo contrario, se obligaría al Tribunal a una suerte de especificación de los bienes distintos del automóvil sobre los que correspondería aplicar esa sanción, por iniciativa propia, lo cual implicaría una afectación a las garantías de imparcialidad del juzgador, el derecho de defensa en juicio y el debido proceso (art. 18 C.N.).

La petición no fue acompañada de alguna razón que la sustente, sin perjuicio de lo que quepa resolver en relación a los efectos secuestrados en función de lo que dispone por los arts. 238 y 523 último párrafo del C.P.P.N.

En cuanto a la opinión de la parte querellante, se recuerda que por expresa previsión legal, no resulta vinculante (conf. Art. 431 bis inc. 3 “in fine” del C.P.P.N.).

- En base a los expuesto se resolvió:

1. Hacer lugar a la solicitud de juicio abreviado.
2. Declarar la inconstitucionalidad de las penas mínimas establecidas por el art. 15 inc. 'c' ley 24.769.
3. Condenar a Jorge Manuel Belichoff como coautor, en calidad de organizador, a la pena de 3 años de prisión en suspenso y multa de \$ 90.000 (arts. 21 y 22 bis del C.P.)
4. Igual para Carlos Gabriel Gizzi.
5. Condenar a Leonardo Enrique Panzera como coautor, en calidad de miembro a la pena de 2 años y 9 meses de prisión en suspenso y multa de \$ 70.000.
6. Igual para Joel Matías Belichoff -nada dice de la multa-.
7. No hacer lugar al decomiso.
8. Disponer la comunicación al Registro Nacional de Reincidencia (art. 2 incs, 'h' e 'i' de la ley 22.117) como así también su fecha de caducidad.

4.6. La sanción del nuevo Código Procesal Penal Federal

Comisión Bicameral de Monitoreo e implementación del Código Procesal Penal Federal

El nuevo Código Procesal Penal Federal fue sancionado en Argentina a fines del año 2018 y con las incorporaciones dispuestas por la ley 27.482 se le dio dicha denominación, entrando en vigencia el 15/6/2021, pero sólo para las provincias de Salta y Jujuy.

Por Ley 27.063, en sus arts. 3 y 7, se creó la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del nuevo Código Procesal Penal Federal.

Esta Comisión, inició un proceso de implementación normativa, a fin de evitar que se configuren situaciones de desigualdad durante el proceso de progresividad territorial.

En base a ello la Comisión implementó los institutos procesales y/o artículos de este nuevo Código que no resultaran incompatibles con el sistema procesal del actual Código Procesal Penal de la Nación establecido por ley 23.984.

El artículo 22 del Código Procesal Penal Federal establece que los jueces y los representantes del Ministerio Público procurarán resolver el conflicto surgido a consecuencia del hecho punible, dando preferencia a las soluciones que mejor se adecuen al restablecimiento de la armonía entre sus protagonistas y a la paz social.

Esta norma permite a los jueces y fiscales contar con una herramienta procesal para la implementación de métodos alternativos de resolución de conflictos, tal como el previsto en el artículo 34 del Código Procesal Penal Federal que permite la celebración de acuerdos conciliatorios entre la víctima y el imputado, que son herramientas propias de los sistemas acusatorios que permiten gestionar eficazmente la carga del trabajo.

Por otra parte, el artículo 31 del Código Procesal Penal Federal prevé la regulación de los criterios de oportunidad, que se encuentran previstos en el inciso 5 del artículo 59 del Código Penal de la Nación como causal de extinción de la acción penal.

A raíz de ello, resultó necesario implementar el artículo referido anteriormente para que los representantes del Ministerio Público Fiscal cuenten con la herramienta legal para poder prescindir total o parcialmente del ejercicio de la acción penal pública exclusivamente en los casos allí establecidos, incorporación que les permitirá gestionar la carga del trabajo de forma más efectiva y orientar mayores esfuerzos de investigación a los casos complejos.

Resultó necesario implementar los artículos 80 y 81 del Código Procesal Penal Federal, que regulan y garantizan los derechos y facultades de las víctimas en el marco de la

aplicación de estos institutos, tales como la garantía de contar con un adecuado asesoramiento técnico, la forma en que les corresponde intervenir en el proceso, el derecho a ser escuchada antes de cada decisión que implique la extinción o suspensión de la acción penal, entre otras, todo ello de conformidad con los derechos ya acordados por el Honorable Congreso de la Nación a la víctima mediante la Ley N° 27.372 de Derechos y Garantías de las Personas Víctimas de Delitos.

Asimismo, correspondió también la implementación inmediata de las previsiones contenidas en el inciso 6 del artículo 59 del Código Penal actualmente vigentes, de modo de asegurar la tutela legal y constitucional que la legislación nacional acuerdan a las víctimas de delitos en el marco de los procesos penales en trámite ante los órganos del Poder Judicial de la Nación.

Finalmente, y encontrándose evolucionando favorablemente el proceso de implementación en la jurisdicción federal de Salta y Jujuy como lo demuestran las estadísticas con que se cuenta a la fecha en cuanto a eficiencia y celeridad de los procesos judiciales, y de acuerdo a las consultas formuladas por representantes de las jurisdicciones federales de Mendoza y Santa Fe, en particular la Cámara Federal de Apelaciones de Mendoza y la Cámara Federal de

Apelaciones de Rosario, corresponde continuar con el cronograma de implementación integral del sistema procesal fijado por el Código Procesal Penal Federal en esas jurisdicciones.

4.7. La Conciliación Penal

En materia penal, la conciliación, se presenta como un mecanismo de justicia restaurativa, el cual, persigue que las partes afectadas por la comisión de un delito, puedan llegar a un acuerdo.

Debe reconocerse la operatividad plena del presente instituto, que obsta a la persecución penal y se encuentra contenido en el inc. 6º del art. 59 (T.o. por la ley 27.147) y debería ser reconocido en juicio cuando se verifiquen sus requisitos.

Se busca dar una respuesta alternativa para hechos de menor lesividad, con la finalidad de otorgar una solución temprana que armonice los intereses de la víctima y de la persona imputada, al mismo tiempo que restablezca la paz social. Como consecuencia del acuerdo celebrado, una vez homologado por el juez interviniente y siempre que se verifique su cumplimiento, se extinguirá la acción penal.

Se encuentra en relación con la atribución que tiene el Ministerio Público Fiscal para disponer, en determinados casos (artículos 30, 31, 32, 33, 34 y 35 del Código Procesal Penal Federal), de la acción penal en función de una instrumentación eficiente de la política de persecución penal que permite orientar sus recursos hacia la investigación de delitos de mayor gravedad y trascendencia social, y otorgar un papel relevante a la víctima tomando en cuenta su interés (artículos 9 inciso 'f' de la Ley N° 27.148, 12 y 22 del CPPF y 3 incisos 'a' y 'b' de la Ley N° 27372).

Si bien la conciliación debe contar con la voluntad del imputado y del ofendido que se concreta en un acuerdo, la intervención y conformidad del Ministerio Público Fiscal, es ineludible³³² por cuanto debe velar para que tales acuerdos no transgredan los límites normativos y luego, una vez verificado ese marco, que aquellos se ajusten a las razones de política criminal que orientan su actuación. En el caso de no verificarse cualquiera de esas condiciones, sus representantes tienen la obligación de mantener vigente el impulso de la acción penal, en cumplimiento de su deber de velar por la recta observancia de la ley o bien, aun cuando el caso se encuentre comprendido dentro de su marco, para asegurar la existencia de un interés público prevalente. Por lo tanto, la

³³² Conforme el dictamen, en los autos CCC 49402/2021/4/1/RH2 "Recurso de queja n° 1 - Incidente n° 4 - Imputado: Barrera, Noemí Elizabeth y otros s/incidente de recurso extraordinario".

formulación de una oposición fundada debe ser obstáculo suficiente para evitar que se homologue el acuerdo y, posteriormente, se extinga la acción (artículos 59 inciso ‘6’ del Código Penal y 34 del Código Procesal Penal Federal).

Resolución de la Procuración General de la Nación N° 92/23

Esta Resolución se dictó el 7/12/2023 por el Dr. Eduardo Ezequiel Casal, actual Procurador General en Argentina. Resulta muy importante citarla en el tema que tratamos y fue dictada en uso de las facultades previstas en el artículo 33, inciso d) y c) de la ley 24.946, y en el artículo 12, incisos 2) y h) de la ley 24.148.

En ella se instruye a los Fiscales en la actuación que deberán realizar en casos de Conciliación.

Lo expuesto es base al artículo 120 de la Constitución Nacional Argentina y las atribuciones asignadas por las Leyes N° 24946 y 27148, el Código Penal de la Nación Argentina, el Código Procesal Penal de la Nación (Ley N° 23.984 y sus leyes modificatorias), el Código Procesal Penal Federal (Ley N° 27063 -modificada por Ley N° 27482-), la Resolución N° 2/2019 de la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Código Procesal Penal Federal, el

expediente EXP-MPF: 2612/2018 y sus acumulados (los EXP-MPF: 5274/2018 y OFIC-MPF: 5159/2018, OFIC-MPF: 7536/2018, OFIC-MPF: 7964/2018 y OFIC-MPF: 2354/2019) referidos a la operatividad de la conciliación como mecanismo de extinción de la acción penal, las Resoluciones PGN N° 97/19 y 41/23, y las propuestas de la Fiscalía General de Política Criminal, Derechos Humanos y Servicios Comunitarios y de la Unidad Estratégica para la Implementación del Sistema Acusatorio.

La Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Código Procesal Penal Federal, a través de la Resolución N° 2/2019, puso en vigor los artículos 22, 31, 34, 80 y 81 de dicho digesto legal para todos los tribunales con competencia en materia penal de todas las jurisdicciones federales del territorio nacional, y para todos los tribunales de la justicia Nacional Penal, en este último caso mientras resulte de aplicación por parte de estos tribunales el Código Procesal Penal Federal” (artículo 1, 1° y 2° párrafo). Al respecto, dicho órgano destacó que esas normas -vinculadas con los métodos alternativos de solución de conflictos, los criterios de oportunidad, las medidas de coerción y la revisión de las sentencias del nuevo sistema acusatorio- resultan compatibles con el sistema establecido en el Código Procesal Penal de la Nación.

En este sentido, la coexistencia del sistema acusatorio adversarial y el sistema mixto o inquisitivo reformado torna necesario fijar pautas de carácter y alcance general, especialmente en lo que concierne al desempeño del Ministerio Público Fiscal, al tener a su cargo el ejercicio y la disposición de la acción penal (artículos 5 del CPPN, 25 y 30 del CPPF).

Así, tal como sucedió en relación con el tratamiento de los criterios de oportunidad y con el derecho de la víctima a solicitar la revisión de las solicitudes de desestimación, archivo o sobreseimiento (artículos 31 y 80 inc. j del CPPF) - que derivó en el dictado de las Resoluciones PGN N° 97/2019 y 41/2023-, resulta también pertinente establecer los criterios generales que deben observar quienes representan a este Ministerio al considerar la viabilidad de acuerdos conciliatorios (artículo 34 del CPPF), cualquiera sea la jurisdicción en los que se produzcan.

El artículo 34 del Código Procesal Penal Federal establece que: “Sin perjuicio de las facultades conferidas a los jueces y representantes del Ministerio Público Fiscal en el artículo 22, el imputado y la víctima pueden realizar acuerdos conciliatorios en los casos de delitos con contenido patrimonial cometidos sin grave violencia sobre las personas o en los delitos culposos si no existieran lesiones gravísimas

o resultado de muerte. El acuerdo se presentará ante el juez para su homologación, si correspondiere, en audiencia con la presencia de todas las partes. La acreditación del cumplimiento del acuerdo extingue la acción penal; hasta tanto no se acredite dicho cumplimiento, el legajo debe ser reservado. Ante el incumplimiento de lo acordado, la víctima o el representante del Ministerio Público Fiscal podrán solicitar la reapertura de la investigación”.

Resulta oportuno citar los criterios que deben aplicar los representantes del Ministerio Público Fiscal cuando promuevan o examinen la pertinencia de un acuerdo conciliatorio entre las personas imputadas y las víctimas de delitos (artículos 59 inciso ‘6’ del Código Penal y 34 del CPPF):

Intervención necesaria del Ministerio Público Fiscal en el acuerdo conciliatorio.

El Ministerio Público Fiscal es el titular de la acción penal pública (artículos 5 del CPPN, 25 del CPPF, 33 de la Ley N° 24946 y 3 de la Ley N° 27148) y el artículo 30 del CPPF establece -en su primera parte- que sus representantes son quienes tienen la facultad de disponer, como una excepción al principio de legalidad procesal (artículo 71 del Código

Penal Argentino), de ésta en determinados supuestos, entre los que se encuentra la conciliación. Por lo tanto, su intervención es insoslayable en el trámite de este instituto, más aun considerando que el efecto de la decisión judicial que homologa el acuerdo es, luego de su cumplimiento, la extinción de la acción penal (artículo 59 inciso ‘6’ del Código Penal).

Por ello, más allá de la intervención de la parte imputada y la damnificada, se debe garantizar la participación del acusador público en el trámite de los acuerdos conciliatorios a fin de asegurar el ejercicio de su rol de promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad y los intereses generales de la sociedad, verificar el cumplimiento de los requisitos legales y aquellos que se determinen por razones de política criminal.

Por consiguiente, cuando el acuerdo conciliatorio al que arriben víctima e imputado sea presentado ante el juez para su homologación -si no fue promovido con participación del Ministerio Público Fiscal (artículo 22 del CPPF)- deberá contar con la intervención de la fiscalía, mediante la remisión del acuerdo para su evaluación o en el marco de la audiencia prevista por el artículo 34 del CPPF, a efectos de que pueda opinar fundadamente acerca de la viabilidad del instituto para el caso concreto.

Si no se le diese intervención, su titular deberá plantear la nulidad del trámite y, según el caso, de la homologación. La falta de intervención procesal de los fiscales, en una decisión acerca de la disponibilidad de la acción, afecta la función constitucional ya mencionada de promover la actuación de la justicia en defensa de la legalidad y de los intereses generales de la sociedad (artículo 120 de la Constitución Nacional), como así también, veda la posibilidad de concretar, en ese acto, el principio contradictorio que es una de las bases sobre las que se estructura el sistema procesal acusatorio (artículo 2 del CPPF). Asimismo, si se rechazase el planteo y el acuerdo conciliatorio resultase homologado sin su debida intervención, se deberán interponer las vías recursivas correspondientes en cada una de las instancias para asegurar dicha participación.

A su vez, los fiscales deberán adoptar un temperamento recursivo idéntico para el caso en el que, aun participando en el trámite del acuerdo conciliatorio, éste se homologue sin su conformidad, ya que esta circunstancia implicaría una injerencia sobre la función propia de este Ministerio Público Fiscal al momento de decidir sobre el impulso o disponibilidad de la acción penal.

Regulación de los supuestos para la aplicación de la conciliación (artículo 30 del Código Procesal Penal Federal).

El artículo 30 del CPPF -en su última parte- establece que los representantes del Ministerio Público Fiscal: “No puede[n] prescindir ni total ni parcialmente del ejercicio de la acción penal si el imputado fuera funcionario público y se le atribuyera un delito cometido en el ejercicio o en razón de su cargo, o cuando apareciere como un episodio dentro de un contexto de violencia doméstica o motivada en razones discriminatorias. Tampoco podrá[n] en los supuestos que resulten incompatibles con previsiones de instrumentos internacionales, leyes o instrucciones generales del Ministerio Público Fiscal fundadas en criterios de política criminal Este artículo impone la obligación estatal de velar por la tutela de los derechos reconocidos en instrumentos nacionales e internacionales, respecto de los cuales esta institución tiene el deber de garantizar su efectiva vigencia.

La Procuración General de la Nación ajustó la actuación de los fiscales al mandato de debida diligencia para prevenir, investigar y sancionar la violencia contra las mujeres, conforme lo dispuesto en la Convención Interamericana para Prevenir, Sancionar y Erradicar la Violencia contra la Mujer (artículo 7.b), y las leyes nacionales N° 26485 (de Protección

integral para prevenir, sancionar y erradicar la violencia contra las mujeres) y N° 24417 (de Violencia familiar), a través de las Resoluciones PGN N°1232/2017, 31/2018, 29/2020, 30/2020, 109/2021 y 19/23.

A su vez, estableció criterios de política criminal dirigidos a reforzar la debida diligencia en la intervención fiscal respecto de los delitos cometidos por funcionarios públicos - Resoluciones PGN N° 6/1991, 4/1992, 6/1992, y 97/2009-.

En cuanto a la comisión de delitos motivados en razones discriminatorias se consideró que debe tenerse presente lo dispuesto por la Declaración Universal de los Derechos Humanos (artículo 2), la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (artículo 2), la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículos 1, 13.5 y 24), el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículos 2.1, 3, 20.2, 24.1 y 26), el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (artículos 2.2 y 3), la Convención sobre los Derechos del Niño (artículo 2), la Convención sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad (artículos 3.b, 4.1.b, 5, 6, 7 y 12), la Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial (artículo 2 y ss.), la Convención sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación contra la Mujer (artículo 2 y ss.) y la

Convención Interamericana sobre Protección de Derechos Humanos de las Personas Mayores (artículo 2 y ss.). En el derecho interno, deben contemplarse las disposiciones previstas en la Ley N° 23.592 sobre actos discriminatorios.

En suma, los límites establecidos en el artículo 30 del CPPF para disponer de la acción operan como un obstáculo a la hora de promover o consentir la conciliación como una solución alternativa al conflicto en el caso concreto.

Con base en lo expuesto, los fiscales intervinientes, al momento de expedirse fundadamente acerca de la posibilidad de disponer de la acción penal a través de la conciliación, debe oponerse a cualquier acuerdo que desconozca los precisos mandatos normativos y reglamentarios derivados de las obligaciones que la República Argentina ha asumido y que fueron reseñadas precedentemente.

Regulación de los supuestos de aplicación de la conciliación fundados en razones de política criminal (artículo 30 del CPPF).

Los representantes del Ministerio Público Fiscal deben adecuar su actuación a los lineamientos de política criminal que se establecen en la Resolución que comentamos, con la finalidad de lograr una persecución penal más efectiva frente

a determinadas circunstancias que contradicen los intereses de la sociedad y resultan incompatibles con el instituto de la conciliación (artículos 33 inciso ‘e’ de la Ley N° 24946 y 12 inciso ‘a’ de la Ley N°27148). A su vez, el artículo 30 del CPPF establece que los representantes del Ministerio Público Fiscal no podrán disponer de la acción penal en aquellos supuestos que contraríen el contenido de las instrucciones generales fundadas en criterios de política criminal.

En consecuencia, la acreditación de alguno de los supuestos que se desarrollarán a continuación imposibilita promover y consentir los acuerdos conciliatorios, sin perjuicio de otras circunstancias que, a juicio de los fiscales intervinientes, también lo impidan en razón de las particularidades que puedan presentarse en cada caso en concreto.

1- Condenas de la persona imputada

a) Condenas de cumplimiento efectivo.

Los fiscales intervinientes deben oponerse cuando la persona imputada haya sido condenada a una pena de prisión de cumplimiento efectivo que aún se esté ejecutando bajo cualquier modalidad, o cuando haya sido condenada previamente a una pena de este tipo y el nuevo hecho fuese cometido en el plazo legal que, en caso de recaer sentencia

condenatoria, correspondiera la declaración de reincidente (artículo 50 del Código Penal). Igual temperamento corresponde cuando la pena de encierro efectiva se haya dado por compurgada con el tiempo de detención preventiva cumplida.

En el primer supuesto, el obstáculo radica en el disvalor de la comisión de un delito en su proceso de reinserción social y en la falta de capacidad de respetar y comprender la ley por parte de la persona condenada (artículo 1 de la Ley N° 24.660). En los casos donde se haya accedido al régimen de libertad condicional o asistida, la comisión de un nuevo delito tiene como consecuencia prevista la revocación del instituto (artículos 15 del Código Penal y 56 primer párrafo de la Ley N° 24.660), por lo que no es posible aceptar que a través de un acuerdo conciliatorio se eluda la sanción prevista para esa situación, como así tampoco, desvirtuar la finalidad de estas formas anticipadas de libertad que tienen por objetivo garantizar una paulatina transición y reincorporación del condenado al medio social.

En el segundo supuesto, la limitación está orientada a evitar una interpretación que desvirtúe la esencia del instituto de la reincidencia que se sustenta en el desprecio que el imputado manifiesta por la pena toda vez que, pese a haberla ya sufrido, vuelve a delinquir. Es decir que quién ha

experimentado el encierro que importa la condena y, a pesar de ello, reincide, demuestra su insensibilidad ante la amenaza de un nuevo reproche de esa naturaleza, cuyo alcance ya conoce (Fallos 308:1938, 311:1451 y 329:3680, especialmente considerandos 12 a 18 del voto del juez Petracchi).

Entonces, si la persona que comete un nuevo delito dentro del plazo legal -que oscila entre cinco y diez años según cuál haya sido la pena determinada para el primer hecho- desde el cumplimiento de la condena por el delito anterior, pretende acceder a un acuerdo conciliatorio, no lo podrá realizar, ya que implicaría una interpretación contradictoria de las reglas establecidas en los artículos 50 del Código Penal y 34 del CPPF y tornaría abstracta la posibilidad de aplicar la agravación punitiva que impone la ley para estos supuestos.

Similar criterio temporal deberá adoptarse cuando la pena de encierro efectivo se haya dado por compurgada con el tiempo de detención preventiva, en tanto que, esa circunstancia no hace variar los fundamentos en cuanto al disvalor de una sanción de ese tipo.

b) Condena de ejecución condicional.

Los fiscales intervinientes deben oponerse cuando la persona imputada haya sido condenada a una pena de prisión

de ejecución condicional que aún se encuentre en la etapa prevista en el artículo 27 bis del Código Penal o, si al momento del nuevo hecho, no hubiesen transcurrido ocho años desde la primera condena firme de esta especie o diez años si ambos delitos fueran dolosos (artículo 27 del Código Penal primer y segundo párrafo).

Una pena bajo esta modalidad se fundamenta en criterios vinculados a la conducta que la persona, una vez condenada, deberá tener y que luego se evalúa jurisdiccionalmente para determinar si fueron observadas las reglas impuestas en tanto que, su inobservancia implica la revocación y el deber de cumplir la pena impuesta en modo efectivo (artículo 27 y 27 bis del Código Penal). Por lo tanto, acceder a un acuerdo conciliatorio respecto de quien cometa un nuevo delito dentro del plazo de la pena en suspenso o del establecido para la concesión de una segunda condena condicional, implicaría una aplicación contradictoria de las reglas establecidas en los artículos 27 del Código Penal y 34 del CPPF.

Este criterio permite respetar tanto la naturaleza del instituto de condena de ejecución condicional, como la finalidad de la aplicación de un método alternativo de solución del conflicto, tal como es la conciliación. Ello es así toda vez que, por un lado, la condicionalidad de la pena está solamente prevista para los casos de primera condena a

prisión que no exceda de tres años; y, por el otro, la búsqueda de una solución alternativa al conflicto (a través de la conciliación) también pretende, entre otros aspectos, evitar la estigmatización y consecuencias negativas para el imputado derivadas de una pena privativa de la libertad. En otras palabras, el primer instituto depende fundamentalmente de que el imputado no vuelva a cometer un delito y, de tal modo, el segundo, la conciliación, no puede erigirse como una forma de eludir la consecuencia normativa derivada de la reiteración delictiva.

A su vez, a fin de lograr una interpretación sistemática de las reglas que rigen ambos institutos y no caer en consideraciones aisladas que puedan afectar la coherencia de la reacción institucional, corresponde sostener la necesidad de que los representantes del Ministerio Público Fiscal deban oponerse a las propuestas de acuerdos conciliatorios que se efectúen si, al momento del hecho, no hubiera transcurrido el plazo legal que habilita la concesión de una segunda condena de ejecución condicional a la persona imputada (artículo 27 segundo párrafo del Código Penal).

Esta determinación permite garantizar la vigencia de la finalidad de la limitación legal establecida en el Código Penal para el acceso a la segunda condena, bajo esta modalidad, para quien vuelve a cometer un nuevo delito y evitar que,

mediante este tipo de soluciones alternativas al proceso, se puedan sortear las consecuencias establecidas en el ordenamiento sustantivo.

Reiteración en el uso de las soluciones alternativas al conflicto penal.

a) Suspensión del proceso a prueba.

Los fiscales intervinientes deben oponerse cuando la persona imputada haya sido investigada en otro proceso en el que se resolvió, a su respecto, la suspensión del proceso a prueba, ya sea que ésta se encuentre en curso, o bien no haya transcurrido un tiempo mayor o igual a ocho años contado a partir de la fecha de vencimiento del plazo por el cual se hubiera concedido este instituto.

La vigencia de la suspensión del proceso a prueba y la posibilidad de lograr la extinción de la acción por medio de su aplicación depende, entre otros aspectos, de que el imputado no cometa un nuevo delito (artículo 76 ter, 4º párrafo del Código Penal). Las finalidades principales de este mecanismo son evitar la estigmatización del imputado que implica la aplicación de una pena privativa de la libertad y permitir descongestionar el sistema penal al responder ante

delitos de menor gravedad y trascendencia social sin necesidad de que deba realizarse un juicio oral y público.

Por lo tanto, si bien la suspensión del proceso a prueba y la conciliación son formas alternativas al juicio penal, la regulación de la primera es precisa en cuanto a que el beneficio otorgado queda sujeto, entre otros aspectos, a que el imputado no cometa un nuevo delito. La posibilidad de disponer de la acción penal solamente responde a criterios de política criminal y en modo alguno debe propiciarse su aplicación discrecional y en detrimento de la defensa de la legalidad, que la Constitución Nacional pone en cabeza de los representantes del Ministerio Público Fiscal. Por ello, cuando el imputado se encuentra bajo condiciones de suspensión de un proceso a prueba, la celebración de un acuerdo conciliatorio atenta directamente contra la finalidad de aquella, pues permitiría que la comisión de un nuevo delito o varios delitos sucesivos que se vayan conciliando, no tenga ninguna consecuencia para el imputado.

Por otra parte, de acuerdo a la solución planteada en el párrafo precedente y en atención a las condiciones determinadas por el legislador para el acceso a la segunda suspensión del proceso a prueba (artículo 76 ter 6° párrafo del CP), resulta necesario establecer que los Fiscales deben oponerse a la convalidación de un acuerdo conciliatorio en

aquellos casos en los que aún no hayan transcurrido ocho años desde de la fecha de vencimiento del plazo por el cual se hubiera concedido una suspensión del proceso a prueba.

b) Acuerdos conciliatorios

Los fiscales intervinientes deben oponerse cuando la persona imputada haya sido investigada en otro proceso en el que se resolvió a su respecto la homologación de un acuerdo conciliatorio y no haya transcurrido un tiempo mayor o igual a ocho años.

Las virtudes de la aplicación de soluciones alternativas para el imputado, la víctima y los intereses que el Ministerio Público Fiscal representa para la sociedad, no deben eclipsar el hecho de que constituyen una excepción al principio de legalidad y, por lo tanto, su empleo debe resultar criterioso y respetuoso del sistema normativo penal en su conjunto. Se trata de la aplicación de criterios de disponibilidad de la acción penal reglados que responden estrictamente a las razones de política criminal determinadas por el legislador y por la Procuración General.

La posibilidad de aplicar una solución alternativa al conflicto penal está prevista para un acotado catálogo de delitos y como una manera de resolverlo entre la parte imputada y la víctima, lo que no puede convertirse en una

forma permanente de eludir la responsabilidad penal subyacente. Por ello, cuando una persona obtuvo un acuerdo conciliatorio anteriormente y se le imputa la comisión de un nuevo delito, se encuentra impedido de acceder a este instituto hasta tanto no haya transcurrido un plazo legalmente adecuado.

Por consiguiente, a fin de mantener una interpretación armónica de la totalidad de las normas penales vigentes que establecen las consecuencias de otro de los métodos alternativos en el derecho penal (artículo 76 bis Código Penal) y en atención a la falta de regulación legal específica para la conciliación, resulta necesario determinar que la disposición de la acción penal, a través de ese, no debe prosperar si el mismo imputado ya resultó beneficiado anteriormente con su aplicación, al menos, no ha transcurrido un tiempo igual o mayor a ocho años -de conformidad con el plazo estipulado para la concesión de una segunda suspensión del proceso a prueba- desde la resolución por la cual se extingue la acción penal por cumplimiento del acuerdo conciliatorio (artículos 34 del CPPF y 76 ter 6º párrafo del Código Penal).

Multiplicidad de delitos.

Los fiscales intervinientes, cuando a una persona se le imputen múltiples delitos y alguno de estos resulte pasible de

conciliación (artículos 30 y 34 del CPPF) deben procurar que tramiten de forma unificada a fin de velar por la defensa de la legalidad y los intereses generales de la sociedad y, de tal modo, impedir que el imputado pueda optar entre diferentes formas de finalización en lo que respecta al trámite de los procesos que se siguen en su contra. Por lo tanto, los representantes del Ministerio Público Fiscal, al momento de expedirse acerca de la posibilidad de disponer de la acción penal a través de la conciliación en estos casos, se deberán oponer a la concesión del instituto cuando los hechos investigados resulten alcanzados por más de una calificación legal y alguna de ellas no lo permita.

Participación de las víctimas.

Los representantes del Ministerio Público Fiscal deben dirigir sus acciones considerando los intereses de las víctimas y más, en este supuesto, donde es requisito esencial su acuerdo con el imputado para que, con la conformidad fiscal, prospere la conciliación (artículos 9 inciso ‘e’ y ‘f’ de la Ley N° 27148 y 80 del CPPF).

Por ello, deberá verificar de la forma más ágil y desformalizada posible, que la participación de las víctimas en el acuerdo conciliatorio se efectúe de manera informada, con conocimiento claro de las consecuencias jurídicas del acuerdo, y libre de todo tipo de coacción, a fin de que su

consentimiento sea expresado con pleno discernimiento, intención y libertad.

A su vez, deberán prestar especial atención en aquellos casos donde se evidencie en la víctima indicios de vulnerabilidad, a partir de la existencia de una desigualdad provocada por una situación de poder o capacidad económica, que puedan ser aprovechados por el imputado al momento de ofrecer el acuerdo.

Por otra parte, cuando la investigación tenga multiplicidad de víctimas por la comisión de un mismo hecho, y una de ellas plantee la posibilidad de realizar una conciliación con la persona imputada, los fiscales intervinientes deben recabar la opinión del resto (artículos 5 inciso k de la Ley N° 27.372 y 80 inciso h del CPPF). En estos supuestos, únicamente puede prestar conformidad a la concesión del instituto con el acuerdo unánime de todas ellas, ya que su homologación y posterior cumplimiento importa la extinción de la acción penal, la cual no puede ser escindida (artículos 59 inciso 6° del CP y 34 del CPPF).

Oportunidad procesal del acuerdo conciliatorio.

El instituto de la conciliación está diseñado como una respuesta alternativa al conflicto penal para hechos de menor lesividad, con la finalidad de otorgar una solución temprana

que acerque a la parte imputada y a la víctima. Se incorporó en el Código Penal (artículo 59 inciso 6° del CP) y fue regulado procesalmente en el CPPF, donde se estableció que los acuerdos conciliatorios pueden ser propuestos hasta la audiencia de control de la acusación (artículo 279 del CPPF).

A fin de garantizar una aplicación uniforme de la ley en todo el país y evitar que, bajo el amparo de regulaciones diferenciadas del mismo momento procesal, en una jurisdicción sea posible promover u homologar estos acuerdos y en otra no, se impone que, en aquellas donde continúa vigente el CPPN, los representantes del Ministerio Público Fiscal sólo pueden proponer o aceptar acuerdos conciliatorios que se celebren antes de que se disponga la clausura de la instrucción (artículo 349 del CPPN) o se dicte auto de elevación a juicio (artículos 351 y 353 quinquies del CPPN), ya que resulta la etapa procesalmente más equiparable a la prevista en el CPPF. Esta determinación será aplicable a aquellos casos que se inicien a partir de la vigencia de la presente y no alcanza a los procesos iniciados con anterioridad.

4.8. La conciliación o reparación integral del perjuicio en el Código Penal Argentino³³³

Aquí abordaré algunos de los medios alternativos de resolución del conflicto penal y penal tributario; ello a raíz de la implementación del art. 59 inc. 6 en el Código Penal Argentino.

La ley 27.147 (B.O. 18/6/2015) modificó el artículo 59 del Código Penal e incorporó nuevas causales de extinción de la acción penal.

Así en el tema que tratamos se estableció: “La acción penal se extinguirá: ... 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio”, agregando que lo será de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

Esta incorporación es muy importante ya que propende a la solución de conflictos por mecanismos alternativos.

Esto resulta ser muy importante para el imputado. Lo mismo ocurrirá con la víctima del delito; y para el sistema judicial también, pues permitirá descomprimir el gran caudal de causas del fuero judicial.

³³³ Cfr. Manonellas, Graciela Nora. Centro Europeo de Estudios en lo Penal Tributario. Master Europeo de Derecho Penal Económico y de la Empresa. Unidad temática N° 5.

Esta reforma conforma lo que se ha dado en llamar “Justicia Restaurativa”.

No obstante, en este tema la doctrina y la jurisprudencia estuvieron en duda en cuanto a si su aplicación podría quedar supeditada o no al dictado de las normas procesales que la instrumenten o si ya era operativa.

Parte de la doctrina consideró que no podría aplicarse, mientras que la otra parte consideró que se podría aplicar sin depender de la reglamentación procesal.

Conciliación y reparación integral del perjuicio en lo penal tributario

La conciliación, resulta de un acuerdo entre las partes, en el cual participa la víctima. Por su parte la reparación integral consiste en el cumplimiento, por parte del imputado, de obligaciones dirigidas a resarcir las consecuencias del delito reprochado. Este propósito también está en la conciliación.

Mediante la Ley 27.063 se modificó el Código Procesal Penal de la Nación, que reguló entre otros institutos el principio de oportunidad, la conciliación y la suspensión de juicio a prueba, más nada dijo respecto de la reparación integral del daño.

La reforma introducida en la ley de fondo guardó estrecha relación con el nuevo Código Procesal Penal de la Nación, cuya entrada en vigor fue pospuesta por la ley de implementación sancionada el 10 de junio de 2015 y suspendido por el D.N.U. N° 257/2015. Por lo que aún no se encuentra vigente a nivel nacional.

El art. 59 del C.P. Argentino incluyó las reglas de disponibilidad de la acción que el Código Procesal, por ley 27.063 incluyó en su artículo 30 y sgtes., por ej.: criterio de oportunidad, conversión de la acción, conciliación, suspensión del juicio a prueba. De esta manera le otorga a los órganos a cargo de la persecución penal, la atribución de no iniciar la persecución, la de suspenderla provisoriamente cuando ya fue iniciada, la de limitarla en su extensión objetiva y subjetiva o de hacerla cesar antes de la sentencia.

Este nuevo paradigma se inserta en un tema tan importante que es el de buscar soluciones alternativas para resolver el conflicto penal y en el caso que nos ocupa, el penal tributario.

La configuración de una causal de extinción de la acción penal como un acuerdo conciliatorio, debe ser declarada por el juez que la constate en el proceso ante la sola alegación de la defensa, sin que dependa del consentimiento fiscal, dado que tal instituto no se trata de un principio de oportunidad reglado, sino de un impedimento legal a la continuidad del

proceso, dirigido normativamente al juez, quien más allá de garantizar a todas las partes el derecho a ser oídas previamente, debía sólo resolver sin más sobre la procedencia de aquella causal³³⁴

Al tratarse el instituto de la conciliación de una excepción al principio de legalidad en la persecución penal (artículo 71 del Código Penal), en virtud del cual todos los delitos de acción pública deben ser perseguidos de igual modo y con la misma intensidad, con ello se establece un criterio reglado, lo cual, por definición, implica que la aplicación de este tipo de institutos no reviste carácter discrecional, sino que, por el contrario, depende de los requisitos ineludibles que establece el legislador al consagrarlos³³⁵.

Al juez le corresponderá verificar que el consentimiento esté fundado en las circunstancias del caso y que la parte damnificada haya prestado su conformidad libremente, luego de ser informada sobre las particularidades del acuerdo o de la reparación integral. Será atribución de la fiscalía, también, establecer si a pesar del ofrecimiento de la defensa y el acuerdo de la víctima, se encuentra ante un caso en el que el

³³⁴ Cfr. Revista Pensamiento Penal. Conciliación. Extinción de la acción. Operatividad del nuevo C.P.P.N. 15/4/2019.

³³⁵ Cfr. Revista Pensamiento Penal. Artículo citado.

interés público está particularmente comprometido y por ello no sea oportuno prestar su conformidad³³⁶.

Por un lado, hay quienes sostienen que el ejercicio y extinción de las acciones penales son aspectos sustantivos que hacen al derecho de fondo y por lo tanto competen al legislador nacional (art. 75 inc. 12 CN)³³⁷; por el otro, se enrolan quienes consideran que la regulación de la acción hace a la organización de la administración de justicia³³⁸, es cuestión de naturaleza eminentemente procesal y como tal, constituye una facultad del legislador local no delegada al gobierno central (art. 121 C.N.)³³⁹.

Resulta oportuno lo señalado por Zaffaroni, “...La clave de la respuesta a estas cuestiones está en el principio federal de gobierno. La CN prefiere sacrificar cierta medida de igualdad para preservar el principio federal, o sea, el derecho de los habitantes a tener sus gobiernos locales. No obstante, este sacrificio tiene límites y, por complicado que sea, éstos se establecen en algunas reglas procesales de vigencia nacional que se hallan en el CP y en la misma legislación procesal penal federal. En efecto: no puede sostenerse que el

³³⁶ Revista Pensamiento Penal. Artículo citado.

³³⁷ En este sentido, autores clásicos como Sebastián Soler y Germán Bidart Campos, y más contemporáneos como Daniel Pastor, Roberto Daray, Javier De Luca, y Daniel Erbetta.

³³⁸ Cfr. Binder, Alberto, Introducción al Derecho Procesal Penal, 2º ed., Buenos Aires, Ad Hoc, 2004.

³³⁹ Posición asumida, entre otros, por Alberto Binder y Gustavo Herbel. (En Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional. Alternativas a la pena, conciliación y reparación integral del daño. 20/7/2022).

arbitrio provincial en materia legislativa procesal sea absoluto; la legislación procesal penal federal debe operar como un mínimo de garantías que las provincias pueden aumentar pero no disminuir”³⁴⁰.

La Dra. Magdalena Laíño en la Causa C.C.C. 15.121/2018 sostuvo que “... pese a la vigencia de estos dos institutos - dada su inserción en el código sustantivo- la postergada implementación de la nueva ley procesal suspendida por el decreto de necesidad y urgencia (DNU) 257/2015, fundado en que no se encontraban reunidas “...las condiciones básicas para asegurar la implementación proyectada en el plazo establecido...”, lo que ponía, a juicio del Poder Ejecutivo, en grave riesgo la correcta administración de justicia, estableciendo un cronograma de implementación progresiva que establezca la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del Nuevo Código Procesal Penal de la Nación, ha provocado poco menos que soluciones inequitativas a lo largo del país, de acuerdo a la diferente jurisdicción en que el suceso resulte investigado. Desatendiendo la finalidad constitucional que propone el

³⁴⁰ Cfr. Zaffaroni, Eugenio Raúl et al., Manual de Derecho Penal. Parte General, 1º Ed., Buenos Aires, Ediar, 2005, p. 132.

Preámbulo de nuestra Carta Magna “de constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior.”³⁴¹.

La implementación del art. 59 inc. “6” en el C.P.A. y su operatividad

Como señalé, existe mucha jurisprudencia que ha determinado que la falta de reglamentación del art. 59 inc. “6” por el Código Procesal Penal de la Nación no obsta en la operatividad de dicho artículo.

En base a ello se sostuvo que al haberse sancionado la ley 27.147/2015 y al no contener condiciones suspensivas y siendo una ley de fondo, deviene operativa. Allí se estableció que: “...no puede achacársele al justiciable la mora del legislador en regular normas de su propia factura o la omisión del Poder Ejecutivo Nacional al no poner en vigencia las mismas” y que “...una norma de fondo, que regula nada más y nada menos que la subsistencia del poder persecutorio del Estado, resulte luego condicionada o reglamentada por normas de procedimiento que pongan en jaque principios

³⁴¹ Cfr. Considerando 2º del voto de la Dra. Magdalena Laíño en la causa CCC 15121/2018/CA2, rta. el 24/08/2018. (En Asoc. de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional. Ver cita 6).

como la igualdad ante la ley consagrados por el art. 16 de la Constitución Nacional...”³⁴².

En otro fallo se sostuvo que: “... La circunstancia de que el artículo... remita a una reglamentación aún no sancionada no priva al mismo de su naturaleza operativa. Toda norma que reconoce un derecho es directamente operativa y, de acuerdo a lo dicho, el citado artículo 59 inc. 6 del C.P.A. consagra el derecho del imputado a extinguir la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio...”³⁴³.

Asimismo, la Sala VI de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional sostuvo que: “... [El artículo 59, inciso 6, del Código Penal] resulta aplicable sin que su operatividad dependa de la vigencia de otra [norma] de carácter procesal. El art. 59 que fue reformado por la ley 27.147 que está plenamente vigente, y aunque la ley 27.063 esté postergada en su implementación, nada impide la aplicación del Código Penal, ni afecta derechos constitucionales, ya que la supuesta dependencia a la vigencia de la ley procesal, no obtura que se busquen alternativas para su realización “y que” una postura contraria [...] constituiría una interpretación *in malam partem* de la posibilidad de aplicar una norma de fondo que extingue la acción penal,

³⁴² Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Santa Cruz, "Loyola", Causa N° 32003281/2010 - 5/11/2018.

³⁴³ Cámara Federal de Córdoba, Sala B "M. J." - Causa N° 36.165/2016 - 4/4/2018.

otorgándole a un decreto del Poder Ejecutivo una potestad de la que carece cual es la suspensión de la aplicación de una norma de fondo [...]”, una causal de extinción penal vigente para todos los habitantes del país no puede ser inaplicada por los jueces de alguna jurisdicción con la excusa de falta de regulación procesal (en este caso, porque se postergó la implementación)³⁴⁴.

Por su parte el Tribunal Oral Federal de San Juan sostuvo que “conforme al principio de retroactividad de la ley penal más benigna (art. 2 del C.P.) resulta de aplicación obligada al caso en examen, el sistema instaurado por la ley 27.147 -modificatoria del art. 59 del C.P.- garantizando de esta forma el precepto de que “la ley más benigna no puede ser restringida en su retroactividad”. Ello al margen de la ausencia de reglamentación de dicha normativa, lo que de ninguna manera puede jugar en contra del imputado”³⁴⁵.

Se deberá tener en cuenta que la extinción de la acción penal motivo de la conciliación o la reparación integral del perjuicio, ya está regulada en los Códigos Procesales Penales vigentes en otras provincias de la Argentina. Por ello de no resolverse ello conforme los pronunciamientos expuestos, la continuidad del proceso dañaría la garantía constitucional de

³⁴⁴ Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional, Sala VI. "S.L.A" - Causa N° 15.121/2018 - 24/8/2018.

³⁴⁵ Tribunal Oral Federal de San Juan. "Mugnos" Causa N° 95001092/2011 - 19/6/2018.

la igualdad ante la ley (artículos 16, 18 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional Argentina).

Al estar previstas en la legislación penal nacional, tales alternativas constituyen el piso mínimo para la regulación en los ordenamientos locales y por ello adquiere sentido el final de la frase “de conformidad con lo establecido en las legislaciones procesales pertinentes”; pero sería un sin sentido que el legislador hubiera sancionado una norma para dejarla en suspenso o a condición de la aprobación de otra norma. De modo que es posible sostener que tales institutos se encuentran vigentes y plenamente operativos en el orden federal y nacional³⁴⁶.

El consentimiento del Fiscal y de la víctima

Al respecto el Tribunal Oral en lo Criminal N° 26³⁴⁷ sostuvo que se debería otorgar eficacia a los acuerdos realizados entre las partes, sin que tenga mayor importancia el acuerdo del Ministerio Público Fiscal, excepto en casos en que el mismo “... motive de forma racional su oposición en que la paz social se encuentra comprometida [o] cuándo se

³⁴⁶ Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional. “Alternativas a la pena, conciliación y reparación integral del daño”. 20/7/2022.

³⁴⁷ Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 26, de la Capital Federal en la Causa "G.J.D.", N° 19.190/2016 del 13/10/2016 y "A.D.J." N° 26.772/2016 del 11/10/2016

trate de delitos cuya persecución el país se obligó a través de instrumentos internacionales...”.

Por su parte el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 6 de la Capital Federal consideró que: “... El consentimiento del Ministerio Público Fiscal, es el requisito que impone el cuarto párrafo del artículo 76 bis del C.P. y no así en el art. 293 del C.P.P.N., que se utilizó de manera supletoria a los fines de resolver [...] la instrumentación de la audiencia. Ello así pues se debe discutir la aplicación o no de la extinción de la acción penal. Entonces no es necesario en este caso contar con el consentimiento del titular de la acción penal a la hora de resolver lo que emana de otro instituto completamente distinto”. “Asimilado a un acuerdo entre víctima y victimarios, en el que se ofreció una reparación integral del perjuicio sufrido, [...] debe regir el principio político criminal de última ratio ya que el legislador nacional al momento de sancionar la ley 27.147 ha previsto la posibilidad de que los protagonistas de un conflicto penal puedan acudir a la vía de conciliación o reparación integral del daño para solucionarlo, dejando la utilización de la vía penal para cuando dicho extremo no pueda ser cumplido”³⁴⁸.

³⁴⁸ Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 6 de la Capital Federal. Causa "V.G.P." N° 25.020/2015 del 21/3/2017.

Los tipos penales comprendidos en el instituto

Al respecto existe jurisprudencia con opiniones distintas.

Para alguna de ellas, sólo procedería frente a delitos de contenido patrimonial, pues tratándose de dinero para resarcir el daño y no habiendo regulación al respecto, sólo aquellos quedarían comprendidos.

Para otra jurisprudencia, considera que la norma procesal a la cual remite no regula ningún obstáculo ni límites de procedencia y, en cuanto a la conciliación, enumera delitos excluidos, pero no fija un procedimiento especial.

En cuanto a los funcionarios públicos se ha sostenido que ello no obsta a la aplicación del instituto toda vez que la ley nada dice al respecto y no correspondería poner excepciones cuando la ley no las indica.

Lo mismo se ha señalado con relación a los delitos de acción pública, lo contrario llevaría a la interpretación de que sólo se aplica a los delitos de acción privada, cosa que la norma tampoco ha señalado.

El caso especial previsto en el Régimen Penal Tributario

Para la explicación del tema resulta importante acudir a un fallo del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2³⁴⁹, donde se resolvió declarar extinguida la acción penal respecto de los imputados por el delito previsto en el art. 7 de la ley penal tributaria N° 27.430 por la vía del art. 59 inc. 6 del C.P.

Allí se estableció que en base a la Constitución Nacional y los tratados internacionales que se refieren a la “justa indemnización”, la reparación integral del perjuicio del art. 59 inc. 6 del C.P., debe estar compuesta por la reposición de las cosas del estado anterior al delito, a la indemnización de los daños y perjuicios causados por el delito y al pago de las costas procesales. Lo expuesto, sin perjuicio de los estándares que pudieran contener las leyes especiales relativas a cada delito en particular.

En este caso entendió el Tribunal que la reparación integral no puede constituirse como causal extintiva de la acción penal respecto de los delitos por los cuales existe compromiso internacional de prevenir, investigar y juzgar, como tampoco aquellos cometidos por funcionario públicos, vistas las restricciones en ese sentido respecto a otras causales

³⁴⁹ Tribunal Oral en lo Penal Económico, Incidente de falta de acción – art. 59 inc. 6 del C.P. – Corresp. a la Causa C.P.E. 1540/2018/T.O. 2/3 Caratulado “Marítima Maruba S.A. y otro s/ Inf. Ley 24.769, del 7/7/2020.

de extinción o suspensión de la acción penal en el propio C.P. (por ej.: prescripción y suspensión del juicio a prueba).

En este tema que tratamos hay dos posiciones:

- Para parte de la doctrina el art. 59 inc. 6° no establece restricción alguna en su aplicación por lo cual no media impedimento para que se extienda a los delitos fiscales.

- Para otra parte de la doctrina al tener la ley penal tributaria un régimen propio de extinción de la acción penal, éste prima sobre el general del art. 59 inc. 6° del C.P. Por su parte al establecer el art. 4 del C.P. que sus disposiciones se aplican a los delitos de las leyes especiales en cuanto éstas no dispongan lo contrario, se está refiriendo a las normas que se opongan a su régimen general. En base a ello se puede señalar a título de ejemplo: la pena de la tentativa en el delito de contrabando (art. 872 del Código Aduanero) va a primar sobre las normas generales de los arts. 44 y sgtes. del C.P. Vale decir que las leyes especiales en forma expresa fijan criterios opuestos a las normas generales del C.P.

Otro tema importante que debe tenerse presente es en lo concerniente a la “Probation”. Así el legislador en la modificación del art. 76 bis del C.P. por la ley N° 26.735 estableció expresamente que ese instituto no era de aplicación

a los delitos de la ley N° 24.769; y de esa manera puso fin a la doctrina anterior que era opuesta a la C.S.J.N. Es decir que fue necesaria una modificación expresa para hacer inaplicable a los delitos tributarios el régimen general del C.P. respecto a la suspensión del juicio a prueba.

En el tema que nos ocupa, no existe esa norma especial que impida la aplicación el art. 59 inc. 6° del C.P. a tales supuestos y por lo tanto los jueces no pueden en forma pretoriana crear una restricción al margen de la ley.

– El fallo “Marítima Maruba S.A. y otro s/ Inf. Ley 24.769”³⁵⁰

- En los autos de la referencia se imputó a Gustavo Alberto Rodríguez Vázquez, en carácter personal, y a la firma Marítima Maruba S.A., representada por Rodríguez Vázquez en calidad de presidente, el delito previsto en el art. 7 de la ley penal tributaria 27.430 en calidad de autor (art.45 C.P.), por la presunta apropiación indebida de tributos en relación a los aportes con destino al Régimen Nacional de Seguridad Social y al de Obras Sociales.
- Formulado el auto de elevación a juicio y arribados los autos al Tribunal Oral, el defensor particular solicitó la extinción

³⁵⁰ Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2. 7/7/2020.

de la acción penal en los términos del art. 59 inc. 6° del C.P. (ley 27.147).

El Tribunal consideró lo siguiente:

- Toda vez que dicho artículo dispone que la acción penal se extinguirá por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes, la pregunta que cabe formular es si resulta operativa toda vez que no se reglamentó dicha causal en las leyes procesales. Se aclara que en el nuevo Código Procesal Penal Federal solo se establece como causal de disponibilidad de la acción penal la conciliación (art. 34), no se contempla la reglamentación del citado art. 59 inc. 6° del C.P.
- Una norma es operativa cuando no necesita reglamentación, mientras que una norma es programática cuando sí necesita de otras normas para su operatividad. La C.S.J.N. ha dicho que una norma es operativa cuando está dirigida a una situación de la realidad en la que puede operar inmediatamente, sin necesidad de instituciones que deba establecer el Congreso (Fallos 320:2948).
- La circunstancia de que el artículo remita a una reglamentación aún no sancionada no priva al mismo de su naturaleza operativa (ello en coincidencia con el Fiscal de Juicio).

- La Corte ya tiene dicho que toda norma que reconoce un derecho es directamente operativa y el referido artículo consagra el derecho del imputado a extinguir la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio.

La propia Constitución en su art. 14 establece que todos los habitantes gozan de los derechos “conforme las leyes que reglamentan su ejercicio” y no por ello tales derechos dejan de ser directamente operativos.

Los términos “conciliación” o “reparación integral del perjuicio” son extraños a toda la normativa penal pues aluden más a instituciones procesales civiles (por ej. art. 36 inc. 2 del C.P.C. y C.N.).

No obstante en el C.P. hay otras figuras que aluden a la reparación al estado anterior a la comisión del delito e indemnización de los daños y perjuicios causados por el mismo (arts. 11 inc.1º; 29; 30; y 76 bis 3ºparrafo).

Ahora bien por vía de principio no resulta aplicable la reparación integral del perjuicio como causal extintiva de la acción penal respecto a aquellos delitos por los cuales existe compromiso internacional de prevenir, investigar y juzgar (por ej.: tráfico ilícito de estupefacientes, genocidio, torturas o tratos inhumanos, lavado de activos, violencia de género, corrupción

en la administración pública, conductas que afecten los derechos de los niños, actos de terrorismo).

- Otro aspecto que cabe decidir es si existe algún impedimento en la Ley Penal Tributaria para la aplicación del art. 59 inc. 6° del C.P. Sería el caso del régimen penal tributario que tiene su propia causal de salida anticipada del proceso (art. 16 ley 24.769 vigente en su oportunidad o 1° párrafo del art. 279 del nuevo régimen penal tributario) y que por ello mismo su especialidad priva sobre la generalidad del art. 59 inc. 6° del C.P.
- En primer lugar en el art. 59 no se establece restricción alguna en cuanto a su aplicación (tampoco lo hace el Anteproyecto del Código Penal de 2018 en su art. 59 inc. 7).
- En segundo lugar se vincula con el argumento de que al tener la ley especial un régimen propio de extinción de la acción penal, el mismo priva sobre el general del art. 59 inc. 6 del C.P.

En base a ello cuando el art. 4 del C.P. alude a que sus disposiciones se aplicarán a los delitos de las leyes especiales en cuanto a éstas no dispongan lo contrario, se está refiriendo a normas que se opongan a su régimen general, por ej.: las disposiciones vinculadas con la pena de la tentativa en el delito de contrabando (art. 872 del C.A.) privan sobre las normas generales de los arts. 44 y siguientes del C.P.

En el caso de la ley 24.769 aplicable al caso, no existe un criterio concreto que impida la aplicación del régimen general del C.P.

Con relación a la suspensión del juicio a prueba, el legislador cuando modifica el art. 76 bis del C.P. por la ley N° 27.435 estableció expresamente que tal instituto no era de aplicación a los delitos de la ley N° 24.769, poniendo fin así a la doctrina anterior y opuesta de la C.S.J.N. (en “Nanut” del 7/10/08 y “Cangiasso” del 16/12/14 donde la Corte había dicho que se aplicaba). Es decir que fue necesaria una modificación expresa para hacer inaplicable a los delitos tributarios el régimen general del C.P. respecto a la suspensión del juicio a prueba.

En el caso que nos ocupa no existe esa norma especial que vede la aplicación del art. 59 inc. 6° del C.P. a tales supuestos y el Tribunal no puede pretorianamente crear una restricción al margen de la ley.

Así se puede concluir que una reparación integral del perjuicio para los delitos fiscales abarca como mínimo la satisfacción incondicional de las obligaciones tributarias lesionadas, la renuncia posterior a toda acción y derecho y el pago de costas y gastos causídicos.

Siendo que la Administración Federal de Ingresos Públicos había manifestado que las obligaciones se encontraban

canceladas, los interesados habían manifestado su voluntad de desistir y renunciar a toda acción y derecho al respecto (haciéndose cargo de las costas causídicas) y habiéndose reparado el perjuicio económico en forma integral, se resolvió tener por extinguida la acción penal.

Alternativas a la pena

Tal como ya fue señalado, este tipo de institutos se viene implementando desde hace algún tiempo en varios ordenamientos procesales locales. Entre ellos se destacan, por un lado, el principio de oportunidad como uno de los modos que asume la disponibilidad de la acción -por oposición a la regla de oficialidad (art. 71 CP)- que, bajo ciertas circunstancias de carácter reglado, faculta al fiscal en tanto titular de la acción penal pública a no instarla, interrumpirla, suspenderla o cesar en su ejercicio³⁵¹; tales son, por ejemplo, los supuestos de bagatela o insignificancia, pena natural, mínima culpabilidad e irrelevancia de la repuesta punitiva. Por otro lado, se hallan los

³⁵¹ La habilitación debe provenir de una ley formal y el principio de oportunidad es de carácter reglado, ello quiere decir que la actuación del fiscal siempre debe ceñirse a un mandato legal, aun en los casos donde se encuentre facultado para disponer de la acción. Por otro lado, la regla general del art. 5 del CPPN reconoce otras limitaciones al ejercicio de la acción; tan sólo por citar un ejemplo, la ley 27.260 y sus antecesoras 26.476 y 26.860, de regularización de obligaciones tributarias y blanqueo de capitales, preveían que si el contribuyente cumplimentaba determinados recaudos formales y sustanciales, una vez homologado por la AFIP el acuerdo transaccional, se debía suspender la acción, y en caso de verificarse el cumplimiento total de dicho acuerdo, se debería declarar la extinción de la acción. (Asoc. de Mag. y Func. de la Justicia Nacional).

supuestos de mediación en hipótesis delictiva³⁵², casos de conciliación o reparación integral del daño, que implican civilizar el conflicto, poner fin al proceso penal y extinguir la acción penal³⁵³.

Ahora bien, qué implica el principio de oportunidad, a qué casos resulta aplicable y a cuáles no. En breves líneas, Alberto Bovino señala que “Se trata de la posibilidad de disponer de la acción penal pública, sólo en los casos y bajo las condiciones previstas por la ley. Por fuera de ella, no hay facultades discrecionales por parte de los fiscales para suspender, interrumpir o hacer cesar la persecución penal...”³⁵⁴.

Para su aplicación es necesario que se trate de delitos menores, es decir que no se afecte un interés público, colectivo o supraindividual; no se aplican en casos de violencia o grave daño en las personas ni homicidio, tampoco cuando el imputado revista la calidad de funcionario público e intervenga en el hecho delictivo en razón o con motivo de su cargo³⁵⁵. Acá, se cambia la posición en cuanto a si es funcionario público.

³⁵² Cfr. Devoto, Eleonora, Reflexiones acerca de la disponibilidad de la acción penal en el Código Procesal penal de Santa Fe, Ed. Rubinzal Culzoni, Cita: RC D 310/15, p. 5.

³⁵³ Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional. Alternativas a la pena, conciliación y reparación integral del daño. 20/7/2022.

³⁵⁴ Citado en Solimine, Marcelo A., Bases del Nuevo Código Procesal Penal de la Nación. Ley 27.063, Buenos Aires, Editorial Ad Hoc, 2015, p. 123.

³⁵⁵ Cfr. Herbel, Gustavo A., El Alcance de la Ley Procesal para regular la Acción Penal (La Reforma Penal y Procesal Penal), en "El Nuevo Código Procesal Penal de la Nación", Nro. 2, Revista de Derecho Procesal Penal, Buenos Aires, Ed. Rubinzal Culzoni, 2015, p. 232/234.

Por su parte, la ley 27.148 (Ley Orgánica del Ministerio Público Fiscal) establece en el texto del art. 9, inc. e) y f) como principios rectores de actuación para la gestión de conflictos, que se “(...) procurará la solución de los conflictos con la finalidad de restablecer la armonía entre sus protagonistas y la paz social. En cuanto a la víctima: deberá dirigir sus acciones tomando en cuenta los intereses de la víctima, a quien deberá brindar asistencia y respeto. Se informará a ésta acerca del resultado de las investigaciones y le notificará la resolución que pone fin al caso, aun cuando no se haya constituido como querellante, conforme a las normas procesales vigentes. Procurará la máxima cooperación con los querellantes”³⁵⁶.

De tal modo, el Código Procesal Penal de la Nación (ahora denominado “Código Procesal Penal Federal”) participa en forma central de un elenco de normas que reposicionan a la víctima frente al proceso y propone mediante nuevos modos de gestión de la conflictividad, soluciones alternativas al tradicional modelo inquisitivo.

³⁵⁶ Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional. Alternativas a la pena, conciliación y reparación integral del daño. 20/7/2022.

CONCLUSIONES

I

En toda actuación judicial deben respetarse -sea cual sea el ámbito en que se actúe y sea cual fuera el rol de cada parte- deberán respetarse las garantías constitucionales.

Antes de la pena, antes de la sanción administrativa, existen reglas constitucionales que nunca podrán soslayarse.

II

En materia de seguridad de todos los países, la prevención del delito es de suma importancia. Si esto se cumpliera siempre, el beneficio sería muy importante dado que se ahorraría tiempo, esfuerzo y gasto público.

No cabe duda que la educación, los deportes, las actividades sociales, entre otros son factores que disminuyen el delito.

III

En la prevención del delito, ha ganado mucho terreno la inteligencia artificial. Por ejemplo, el uso de cámaras de vigilancia con tecnología de reconocimiento facial, análisis de pruebas en investigaciones criminales, identificación de factores y uso en la identificación forense (reconocimiento de rostros, ADN, huellas dactilares, entre otros).

No obstante la I.A. debe usarse con sumo cuidado, en especial los algoritmos usados no podrán decidir conductas dejando de lado el aspecto emocional de la personalidad y sólo tomar en cuenta una racionalidad funcional.

IV

En la segunda mitad del Siglo XX hubo un gran cambio en la realidad social y esto trascendió en el campo delincuencial. La actividad delictiva de la antigüedad hoy ha sido abarcada por lo que se llama “Delincuencia Asociada Organizada” cuyo rasgo es la alta complejidad.

Por ello se debió acudir a nuevas técnicas investigativas que, fueron muy cuestionadas por la doctrina. Entre ellas: el agente encubierto y en la parte tributaria el llamado agente fiscalizador, el delincuente arrepentido, el testigo protegido, la sustitución de identidad del testigo, la entrega vigilada, el sujeto delator, la utilización de los drones silenciosos, entre otros.

Debido al cuestionamiento que estas técnicas tienen, su uso debe estar siempre realizado con control judicial.

V

Las Neurociencias y el Derecho Penal deben basar sus reflexiones en la dignidad del ser humano.

El derecho penal de acto nunca puede desviarse a un sistema penal de peligrosidad.

Las Neurociencias pueden ayudar para determinar criterios de culpabilidad, para comprender el funcionamiento biológico del cerebro a través de los comportamientos de las personas en las circunstancias que les ha tocado vivir.

Ello no debe confundirse con negar la posibilidad de acciones voluntarias y tampoco de no castigar, sino, por el contrario de hacerlo de una manera humana e inteligente.

VI

No podemos caer en un Derecho Penal del Enemigo, es decir el castigo al autor no por el delito cometido, sino por el hecho de considerarlo peligroso.

Además de las nuevas técnicas que existen para prevenir el delito, se agrega ahora la inteligencia artificial con todos sus beneficios, siendo ellos: la velocidad, la amplitud, la eficiencia, entre otros. Pero, sin duda, la inteligencia artificial debe aplicarse con sumo cuidado y especial control.

VII

En lo que a responsabilidad se refiere, sin duda un tema muy importante, dado que un error puede llevar a inocentes a la pérdida de la libertad, la teoría de la imputación objetiva ayuda a

desentrañar este tema, no sólo para la persona sino en lo que atañe a la responsabilidad empresarial.

Así, una vez generada la acción disvaliosa, llegado al plano de la tipicidad, se deberá establecer si la acción ha creado un riesgo jurídicamente relevante para el bien jurídico y luego establecer si a esa acción se le puede atribuir el resultado.

VIII

En lo que se refiere a lavado de activos, es decir al entramado que se hace para dar apariencia de origen legítimo para dinero, bienes o servicios obtenidos ilícitamente, la AFIP estableció su compromiso en la lucha contra este flagelo. Para ello brinda información a la UIF. Así tiene obligación de informar sobre operaciones sospechosas de lavado de dinero.

IX

Con buen criterio la justicia restaurativa fue recomendada por la Convención sobre los Derechos del Niño, las directrices de las Naciones Unidas y las reglas de las Naciones Unidas para la administración de justicia.

La reparación funciona como un interés político criminal del Estado en fomentar y conseguir la efectiva reparación del daño a las víctimas, dándoles a éstas más protagonismo.

En la justicia restaurativa, el protagonismo lo tienen las partes en el proceso y no se hace referencia al Estado como garante del ius puniendi.

X

Con la Ley 27.401 de Responsabilidad Penal Empresaria se estableció un régimen aplicable a las personas jurídicas privadas por determinados delitos. El dictado de esta norma respondió a los compromisos asumidos en la lucha contra la corrupción.

En este tema el *Compliance* resulta muy importante tanto para la empresa como para el profesional que interviene en el asesoramiento.

Para ello destacamos que no se puede atribuir responsabilidad penal por el sólo hecho de contar con un título profesional, no puede haber atribución de responsabilidad en forma automática u objetiva.

XI

En base a ello, las normas establecidas en el *Compliance*, permiten establecer políticas de prevención a través de la generación de incentivos para que las personas jurídicas prevengan la comisión de delitos por medio de la implementación de programas de integridad y cooperación con las autoridades.

Las empresas ya reciben la amenaza penal con la responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Para ello lo tratan de neutralizar con el “criminal *compliance*”.

XII

Sin duda la nueva causal de extinción de la acción penal que por Ley 27.147 se incorporó al Código Penal Argentino en su art. 59 (conciliación o reparación integral del perjuicio) ha sido muy importante para la solución de conflictos menores.

XIII

También lo ha sido la Ley 27.430, donde en su Título IX incorpora el Régimen Penal Tributario, estableciendo en su art. 16 la fuga del proceso por pago, es decir la extinción de la acción por pago en caso en que la denuncia ya haya sido iniciada y la dispensa de formulación de denuncia en caso de cancelación de lo adeudado.

XIV

A partir del Siglo XX comienzan a surgir alternativas o sustitutivos a la pena de prisión.

La implementación de todos estos métodos alternativos de resolución de conflictos ha dado grandes cambios en diversos países, entre ellos Argentina y España. Por ello debe seguir analizándose este tema.

XV

Sin duda si se configura el delito debe tener como consecuencia la pena, pero también una vez analizado el grado de afectación al bien jurídico, si este es menor, considero que cabe el estudio -mediante determinados requisitos que deberán verificarse- de métodos alternativos.

XVI

En especial, frente a delitos que evidencian un ánimo de lucro, deberían estudiarse las penas pecuniarias, de cumplimiento efectivo, que serán más desalentadoras para este tipo de conductas.

XVII

En los sistemas penales modernos si bien no se desconoce ni se propicia la negación a la pena de prisión o reclusión, sí se perfila la idea de las penas pecuniarias como una consecuencia excepcional para determinados delitos.

XVIII

Ahora bien, si la pena es la consecuencia necesaria, sin duda las garantías constitucionales para todas las partes del proceso, deben ser la primera ratio.

Todo ello debe estar precedido de programas de prevención. Donde hay prevención, donde el Estado actúa evitando el delito, sin duda, las cifras de los delitos disminuyen.

XIX

La utilización de las ciencias del comportamiento para formular políticas públicas efectivas fue una de las recomendaciones que hizo la OCDE a partir del año 2017.

Esta se basa en identificar los problemas del comportamiento, sus causas, para determinar a posteriori la “estrategia” adecuada a la realidad y de esa manera lograr un cambio positivo en la persona que puede ser vulnerable para caer en las conductas disvaliosas.

XX

A lo largo de todo el presente enfatizamos sobre las alternativas que ya hace muchos años se vienen aplicando para evitar las penas de corta duración en determinados delitos y tratamos de demostrar que en algunos casos es preferible la pena de multa y la de inhabilitación.

Esto no termina con todo lo analizado, sin duda es un camino que no hace mucho empezó y que debe seguir profundizándose para legitimar las penas privativas de libertad en los casos que así corresponda.

BIBLIOGRAFIA

- ABEL SOUTO, M. “La suspensión de la ejecución de la pena tras la LO 1/2015”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- ABEL SOUTO, M. “Blanqueo de dinero, criminalidad organizada y responsabilidad penal de las personas jurídicas”, en AAVV, “Derecho penal económico y teoría del delito”, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.
- ABEL SOUTO, M. “La comisión del delito de blanqueo de dinero mediante las nuevas tecnologías y la internacionalización del derecho penal” en AAVV, VIIIº Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero”, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2021.
- ALBANESE, Susana, DALLA VIA, Alberto, GARGARELLA, Roberto, HERNÁNDEZ Antonio, SABSAY Daniel; Derecho Constitucional; Editorial Universidad; 2004.
- ALONSO, Alberto, “El informe técnico. Determinación de oficio versus la pericia contable”, en Revista del Centro de Estudios en lo Penal Tributario, nº. 83.
- ANDINO LÓPEZ, J. A. “la doctrina de los frutos del árbol prohibido”, Diario La Ley (Wolters Kluwer) nº 8943, 17 de marzo de 2017.

- ARCE, Enrique – MARUM, Elizabeth; “La figura del informador”, ps. 323/326 en Cuaderno de Doctrina y Jurisprudencia Penal, Año III, N° 6.
- ARMENDARIZ LEÓN, C. “Alternativas a la ejecución de las penas privativas de libertad, en AAVV, La aplicación de las consecuencias jurídicas del delito, J.M. Bosch, Barcelona, 2005.
- ARROYO ZAPATERO, L. y TIEDEMANN; K. (Editores); Estudios de derecho penal económico; Colección Estudios de la Universidad de Castilla-La Mancha; España; 1994.
- AYLLÓN GARCÍA, J.D “La justicia restaurativa en España y en otros ordenamientos jurídicos”. Revista Ars Boni et Aequi, 2019, pág. 9 y sgtes.
- BACIGALUPO, Enrique; Lineamientos en la Teoría del Delito; Buenos Aires; Editorial Hammurabi; 2020.
- BACIGALUPO, Enrique “*Compliance* y Derecho Penal”, Ed. Hammurabi, 2012.
- BÁEZ, Julio C. - COHEN, Jessica; “El delator judicial”, La Ley, 2000-C, 1125.

- BAJO FERNANDEZ, Miguel; Bacigalupo, Silvina; Delitos tributarios y previsionales; Hammurabi, 1ª ed. ISBN: 950-891-061-5.
- BARBUTO, Alberto S.; Programa de integridad, *compliance* eficiente y responsabilidad penal de las personas jurídicas: consideraciones sobre el decreto 277/2018, reglamentario de la ley 27.401; Publicado en ADLA2018-6,3. Cita Online, AR/DOC/876/2018. (Ver punto 5.8).
- BASÍLICO, Ricardo Ángel; “Suspensión de juicio a prueba en el sistema penal tributario”. Revista de derecho Penal y Criminología, ISSN 0034-7914, N°. 3, 2011.
- BELING, Ernest; Esquema de Derecho Penal, trad. del original alemán, Grundzüge Des Strafrecht, 11º ed., 1930, trad. de Santiago Soler, Librería del Foro, Bs. As., 2002, pág. 64. Citado por Rusconi, Maximiliano en Neurociencias y Derecho Penal, libro citado de Demetrio Crespo, Eduardo.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. y otros “Curso de Derecho Penal. Parte General”. 3ª edición, Barcelona, 2016.
- BERTAZZA, Humberto J. (dir.); Marconi, Norberto J. (dir.); Tratado del régimen penal tributario. Tomo I.; La Ley, 2010. ISBN: 978-987-03-1784-5

- BERTAZZA, Humberto J. (dir.); Marconi, Norberto J. (dir.); Tratado del régimen penal tributario. Tomo II.; La Ley, 2010. ISBN: 978-987-03-1785-2
- BERTAZZA, Humberto J. (dir.); Marconi, Norberto J. (dir.); Tratado del régimen penal tributario. Tomo III.; La Ley, 2010. ISBN: 978-987-03-1786-9
- BERTAZZA, Humberto J. (dir); D'Albora (h), Francisco J. (dir).; Tratado de lavado de activos y financiación del terrorismo: prevención, investigación y represión. Tomo I, II y III; La Ley, 2012. ISBN: 978-987-03-2329-7 (obra completa).
- BERTAZZA, Humberto J.; Evasión fiscal y administración tributaria; EDICON, 2013. ISBN: 978-987-660-179-5.
- BIDART CAMPOS, Germán, “Derecho Constitucional”, Editorial Ediar, Buenos Aires, 1967, T. II.
- BINDER, Alberto, Introducción al Derecho Procesal Penal, 2º ed., Buenos Aires, Ad Hoc, 2004.
- BINDER, Alberto – HERBEL, Gustavo. Artículo “Alternativas a la pena, conciliación y reparación integral del daño”. Asociación de Magistrados y Funcionarios de la Justicia Nacional. 20/7/2022.

- BLANCO, Carlos; Historia de la Neurociencia, Biblioteca Nueva, Madrid, 2014.
- BORINSKY, Mariano H.; Galván Greenway, Juan P.; López Biscayart, Javier; Turano, Pablo N.; Régimen penal tributario: ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735; Rubinzal-Culzoni, 2012. ISBN: 978-987-30-0292-2.
- BORINSKY, Mariano; GALVÁN GREENWAY, Juan P.; LÓPEZ BISCAYART, Javier y TURANO, Pablo; Régimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24.769 con las reformas de la Ley 26.735; Rubinzal Culzoni; Santa Fé; 2012.
- BORINSKY, Mariano H.; Turano, Pablo N. Directores; El delito de contrabando; Rubinzal-Culzoni, 1ª ed. ISBN: 978-987-30-0738-5.
- BORINSKY, Mariano H. “Fraude Fiscal: un estudio histórico, comparado, de derecho penal, tributario, económico y sociológico”, Editorial Didot, Bs. As., 2013.
- BUSTOS RUBIO, Miguel. La regularización en el delito de defraudación a la Seguridad Social. Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

- BUSTOS RUBIO, Miguel. Justicia penal restaurativa: el redescubrimiento de la víctima ante el conflicto penal. Revista Penal N° 42. Editorial Tirant Lo Blanch. España, 2018.
- BUSTOS RUBIO, Miguel. Insignificancia y derecho penal económico. InDret n° 4, 2023.
- CAMPBELL COLLABORATION (2017). «Los circuitos cerrados de televisión (CCTV) como herramienta de prevención de la delincuencia». Oslo: Campbell Collaboration. Consultado el 26 de octubre de 2019.
- CARAM, María Elena; “Hacia la mediación penal”, LA LEY, 20 de marzo de 2000.
- CARO CORIA, D.; “Imputación objetiva y *Compliance* Penal” Revista general de Derecho Penal 30.2018.
- CARRIÓ, Alejandro; Garantías constitucionales en el proceso penal; 4° Edición; Hammurabi; Buenos Aires; 2000.
- CARRIÓ, Alejandro D.; Garantías constitucionales en el proceso penal, 5° Edición actualizada y ampliada, 2° reimpresión, Editorial Hammurabi, Buenos Aires, 2008.
- CASAL, FEDERICO L.; Romero Victorica, Manuel; Vigliero, Juan P.; Delitos de la ley penal tributaria: Ley 24.769; Ediciones Técnicas Empresarias, 2008. ISBN: 978-987-228-477-0

- CHIARA DÍAZ, Carlos A; Ley penal tributaria y previsional N° 24.769; Rubinzal-Culzoni, 1997. ISBN: 950-727-113-9
- CLARÍA OLMEDO, Jorge; Tratado de Derecho Procesal Penal, Ediar; Buenos Aires; 1960.
- CLARKE, R. (ed) Situational Crime Prevention: Successful Case Studies (2nd ed.) Harrow and Heston, New York, 1997, ISBN 978-0911577389.
- CORNEJO, Abel; Asociación ilícita y delitos contra el orden público; Rubinzal-Culzoni, 2010. ISBN: 978-987-30-0085-0.
- CORNEJO COSTAS, Emilio y DEVOTO, Eliseo, abogados del Estudio Lisiki, Litvin y asociados. “Los montos establecidos en el Régimen Penal Tributario son inconstitucionales”. Publicado en <https://eleconomista.com.ar/> de fecha 03/11/2023.
- CORWIN, Edward S.; La Constitución de los Estados Unidos y su interpretación actual. Trad. A. Leal, Bs. As., Año 1987, página 479 y notas 18 y 19
- COUTURE, Eduardo J. “Los mandamientos del abogado”. Ediciones Coyoacan. Colombia, Año 2013.
- CÚNEO LIBARONA, Mariano (h); El delito de lavado de dinero; Ad-Hoc, 2009. ISBN: 978-950-894-761-1.

- D'ALBORA, Francisco J. (h); La denuncia obligatoria para escribanos y contadores en el nuevo Código Procesal Penal de la Nación, Revista Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social; Año 2015, vol. 240.
- D'ALBORA, Francisco J.; Código Procesal Penal de la Nación; Abeledo Perrot; Buenos Aires; 1996.
- D'ALBORA, Francisco J.; “Código Procesal Penal de la Nación”; LexisNexis-Abeledo-Perrot-2003-Lexis N° 1301/002268.
- D'ALBORA, Francisco J.; Código Procesal Penal de la Nación. Anotado. Comentado. Concordado; 8º ed. corregida, ampliada y actualizada por Nicolás F. D'Albora; Ed. Abeledo Perrot, Bs. As. 2009.
- DEMETRIO CRESPO, Eduardo; Neurociencias y Derecho Penal. Nuevas perspectivas en el ámbito de la culpabilidad y el tratamiento jurídico-penal de la peligrosidad. Editorial B de F, Montevideo, Uruguay, año 2013.
- DEVOTO, Eleonora, Reflexiones acerca de la disponibilidad de la acción penal en el Código Procesal penal de Santa Fe, Ed. Rubinzal Culzoni, Cita: RC D 310/15.

- DÍAZ, Vicente O.; Ilícitos tributarios: perspectivas jurídica y económica; Astrea, 2006. ISBN: 978-950-508-740-2.
- DONNA, Edgardo A.; Derecho Penal, Parte Especial; Editorial Rubinzal Culzoni; 2018.
- DONNA, Edgardo Alberto. Derecho Penal Parte General. Tomos I a V. Ed. Rubinzal Culzoni. Año 2009.
- DURRIEU, Roberto; El lavado de dinero en la Argentina; Lexis Nexis, 2006. ISBN: 978-987-592-076-7.
- EDWARDS, Carlos E.; Régimen penal tributario, Leyes 24.765 y 24.769: delitos tributarios, previsionales y fiscales; Procedimientos administrativo y penal; Clausura Tributaria; Jurisprudencia; Astrea, 4ª ed. ISBN: 950-508-496-X.
- ERCOLINI, Julián; “La conducta procesal en la determinación de la pena”, Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Penal, Ed Ad Hoc, Año III, N° 6 361/404.
- FERRÉ OLIVÉ, J. C. “Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2018.
- FERRÉ OLIVÉ, J. C. “El Plea Bargaining, o cómo pervertir la justicia penal a través de un sistema de conformidades low

cost”. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología (en línea). 2018, núm.20-06. Disponible en internet: <http://criminnet.ugr.es/recpc/20/recpc20-06.pdf>, p. 1 y sig.

- FERRÉ OLIVÉ, J. C. Reflexiones en torno al *compliance* penal y a la ética en la empresa”. Revista Penal, 44, 2019.
- FERRÉ OLIVÉ, J. C. “*Compliance* penal tributario”. en AAVV (Gómez Colomer ed.) “Tratado sobre *compliance* penal. Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas y Modelos de Organización y Gestión”. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2019.
- FERRÉ OLIVÉ, J. C. “Naturaleza jurídica y extensión del régimen de cuantías en el Derecho penal tributario” en AAVV “El delito fiscal. Aspectos penales y tributarios”. Ed. Atelier, Barcelona, 2019.
- FERRÉ OLIVÉ, J. C. “La responsabilidad penal del asesor fiscal en la era del *compliance*” en AAVV “Derecho penal económico y teoría del delito”. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.
- FERRÉ OLIVÉ, J. C. “Delitos contra la Hacienda Pública”, en AAVV, “Una década de reformas penales” (2010- 2020). JMBosch, Barcelona, 2020.

- FERRÉ OLIVÉ J. C., Núñez Paz, M., Ramírez Barbosa, P. “Derecho penal colombiano. Parte General, 2ª ed. Tirant lo Blanch, Bogotá, 2020.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C. y Ramírez Barbosa, P. A. “*Compliance*, Derecho penal corporativo y buena gobernanza empresarial”, Santo Domingo, República Dominicana, 2022.
- FERRÉ OLIVÉ, J.C. El Corpus Iuris de normas penales para la tutela de los intereses financieros de la Unión Europea. Desde el proyecto europeo hasta la actualidad”, en AAVV, VIII Congreso sobre prevención y represión del blanqueo de dinero. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2022.
- FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. Centro Europeo de Estudios en lo Penal Tributario. Introducción al Derecho Penal Económico y de la empresa. Unidad temática 1. Agosto 2022.
- FERRÉ OLIVÉ J. C. , Núñez Paz, M. Couto de Brito, A. y Terra de Oliveira, W. “Direito Penal brasileiro, Parte Geral, Sao Paulo, 3ª ed., Tirant lo Blanch, 2023.
- FOLCO, Carlos M.; Abraldes, Sandro F.; López Biscayart, Javier; Asociación ilícita en materia tributaria. Ley 25.874; Rubinzal-Culzoni, 2004. ISBN: 950-727-522-3.

- GALAIN PALERMO, Pablo. “La reparación del daño como equivalente funcional de la pena” Facultad de Derecho. Área académica de Derecho Penal. Publicación de la Facultad de Derecho de la Universidad Católica de Uruguay.
- GALÁN MUÑOZ, A.; “Fundamentos y límites de la responsabilidad penal de las personas jurídicas tras la reforma de la L.O.”, 1/2015, Valencia 2017.
- GALVÁN GREENWAY, Juan P. (coord.); Derecho penal tributario: cuestiones críticas; Rubinzel-Culzoni, 2005. ISBN: 950-727-661-0.
- GARCÍA NOVOA, Cesar y LOPEZ DÍAZ, Antonio (Coordinadores); Temas de derecho penal tributario Marcial Pons; Madrid; 2000.
- GARCÍA SORIANO, María Carolina. El Régimen Penal Tributario Argentino: ¿Un Derecho Penal Simbólico? [www.saij.gob.ar/María Carolina García Soriano](http://www.saij.gob.ar/María%20Carolina%20García%20Soriano). Fecha de consulta: 2/1/2024
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina; Derecho Tributario; Tomo II, 4º ed.; Abeledo Perrot; Buenos Aires; 2010.
- GARCÍA VIZCAÍNO, José; El delito de evasión fiscal; Abeledo Perrot; Buenos Aires; 1961.

- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina Manual de Derecho Tributario, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 6ª edición ampliada y actualizada, 2022. Por e-book edición 2023, actualizada y ampliada. También en e-book por sistema Proview de Thomson Reuters con actualización permanente.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina: Tratado de Derecho Tributario en tres tomos.
 - Tomo I –Parte general-, Consideraciones económicas y jurídicas, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 6ª edición ampliada y actualizada, 2014.
 - Tomo II – Derecho Tributario formal, Procesal y Penal. Parte general (continuación), Abeledo Perrot, Buenos Aires, 6ª edición ampliada y actualizada, 2014.
 - Tomo III –Parte especial: los Impuestos en especial-, 5ª edición ampliada y actualizada, Abeledo Perrot, 2014.
 - También los tres tomos en e-book por sistema Proview de Thomson Reuters, los tres tomos con actualización permanente.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina (directora y autora de capítulos). La reforma tributaria. Análisis de los principales

temas introducidos por la ley N° 27.430. International Legal Group. Buenos Aires, 2018.

- GARIBALDI, Gustavo E. L.; “Las modernas tecnologías de control y de investigación del delito” 1ra ed., Buenos Aires, Ah-Hoc, Año 2010.
- GÓMEZ MARTÍN, Víctor; El Derecho Penal de autor. Tirant lo blanch. pp. 268.a 279. ISBN 978-84-8456-866-7, año 2007.
- GONZÁLEZ CUSSAC, J. L. “Responsabilidad penal de las personas jurídicas y programas de cumplimiento”, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.
- GONZÁLEZ, Darío; La aplicación de la sociología, la psicología y las ciencias del comportamiento para mejorar el cumplimiento en materia tributaria. Profesor de Sistemas Tributarios del Master Oficial en Hacienda Pública y Administración Tributaria (UNED, AEAT, IEF, CIAT), Madrid – España.
- GORDILLO, Rafael Aguilera; *Compliance* Penal en España; Editorial Thomson Reuters, Aranzadi.
- GOUVERT, Juan Fernando; “Mediación y proceso penal: un conjunto posible” www.pensamientopenal.com.ar.

- GRISETTI, Ricardo Alberto, “La mediación penal como forma de gestionar el conflicto penal”, Suplemento La Ley Penal y Procesal Penal N° 8, 12-09-2012.
- GÜNTHER, Jakobs; CANCIO MELIÁ, Manuel. Derecho Penal del enemigo (Thomson, Civitas, Cuadernos Civitas): 47 y 48. ISBN 84-470-2536-5, año 2006.
- HADDAD, Jorge E.; Ley penal tributaria comentada; Astrea, 4ª ed. ISBN: 950-14-1852-9.
- HENDLER, Edmundo, y GULLCO, Hermán V.; “La utilización de agentes encubiertos en la jurisprudencia de la Corte de los Estados Unidos”, JA, 1995-I, p.721, nota 18.
- HERBEL, Gustavo A., El Alcance de la Ley Procesal para regular la Acción Penal (La Reforma Penal y Procesal Penal), en “El Nuevo Código Procesal Penal de la Nación”, Nro. 2, Revista de Derecho Procesal Penal, Buenos Aires, Ed. Rubinzal Culzoni, 2015.
- HIGUERA GUIMERÁ, L. F. El arresto de fin de semana, Madrid, 1982.
- JAKOBS, Günther. Sociedad, norma y persona en una teoría de un Derecho penal funcional. Editorial Civitas S.A., Madrid, 1996.

- JAUCHEN, Eduardo; Tratado de Derecho Penal Procesal; Editorial Rubinzal Culzoni.
- JAUCHEN, Eduardo; “Derechos del Imputado”, Ed. Rubinzal y Culzoni, Año 2005.
- KUHLEN, Lothar; Montiel, Juan Pablo; Ortiz de Urbina Gimeno, Íñigo (eds.); *Compliance* y Teoría del Derecho Penal; Editorial Marcial Pons Argentina; 2013.
- LEIVA NÚÑEZ; Ignacio, José (2009-12). «Un análisis abstracto del Derecho Penal del Enemigo a partir del Constitucionalismo Garantista y Dignatario». *Política criminal* 4 (8): 383-407. ISSN 0718-3399. doi: 10.4067/S0718-33992009000200003. Consultado el 9 de febrero de 2023.
- LEONETTI, Eduardo. MANONELLAS, Graciela Nora; Lucha contra la evasión (Un enfoque ius filosófico)”, presentado y publicado en el Concurso Anual de Monografías, año 1999, del Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas. “Pena privativa de la libertad y pena de multa en la Ley Penal Tributaria”, Doctrina. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Publicado en el Boletín Informativo, octubre de 2000.
- LEONETTI, Eduardo. MANONELLAS, Graciela; El abuso de las formas elusivas como especie de evasión fiscal”, pág. 181 publicado en el VII Congreso Tributario, San Martín de los

Andes, 4 al 8 de septiembre de 1999, Tomo I, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal.

- LORENZO SALGADO, J.M. El arresto de fin de semana como pena privativa de libertad de cumplimiento discontinuo, en El nuevo Código Penal: presupuestos y fundamentos. Libro Homenaje a Ángel Torío, Granada, 1999.
- MACÍAS CARO, V.M. “Problemas concursales y de delimitación del delito de financiación del terrorismo” en AAVV, “Financiación del terrorismo”, Valencia, 2018.
- MAIER, Julio J.; Derecho Procesal Penal, T.1, “Fundamentos”, Editores del Puerto, Buenos Aires, 1999.
- MAIER, Julio; Derecho Procesal Penal; Editores del Puerto/Ad-Hoc; Buenos Aires; 2004.
- MALDONADO Y FIRPO, Horacio; Saccani, Raul R.; Los secretos del lavado de dinero; Errepar, 2001. ISBN: 950-739-956-9.
- MANONELLAS, Graciela N.; Manual de derecho penal tributario; La Ley, 2009. ISBN: 978-987-03-1545-2.
- MANONELLAS, Graciela N.; La Instrucción en la Investigación del Fraude Fiscal; 2011; Editorial: Ad Hoc.

- MANONELLAS, Graciela Nora; “La suspensión del proceso a prueba en el Régimen Penal Tributario” Revista Práctica Profesional 2011-152, 49; Editorial La Ley, Buenos Aires.
- MANONELLAS, Graciela N.; El Procedimiento Penal Tributario; Editorial Thomson Reuters, 2017.
- MANONELLAS, Graciela Nora; “El Imputado en el Proceso Penal Tributario”, Revista Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social N° 86, Ed. La Ley, Enero 2009.
- MANONELLAS, Graciela N.; “Sobre la investigación penal ante el cuerpo del delito”. Práctica Profesional, Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social, N° 91, – Editorial La Ley. Año 2009.
- MARTÍNEZ – BUJÁN PEREZ; “Derecho Penal Económico, Parte General”; 5ta. Edición.
- MATA LLÍN EVANGELIO, A. “La prueba del origen ilícito de los bienes y otros problemas interpretativos del blanqueo de capitales”, Revista Penal México 23, 2023.
- MAURACH REINHART; “Derecho Penal”, t. 2, p. 72/73, Ed. Astrea.

- MECIKOVSKY, Jaime L.; Lavado de dinero y evasión fiscal; La Ley, 2012. ISBN: 978-987-03-2175-0.
- MONTROYA, Mario D.; Informantes y técnicas de investigación encubiertas, Ah-Hoc, Buenos Aires, 1998.
- MOSCATO, Claudia A.; “El agente encubierto”, Ed. La Ley, Bs. As., 2000, p. 2.
- MUÑOZ CONDE, F. y García Arán, M., “Derecho Penal, Parte General”, 11ª edición, Valencia, Tirant lo Blanch, 2022.
- NEUMAN, Elías. Prisión abierta: una nueva experiencia penológica. 1ª. edición, año 2006, Editorial Porrúa México, Colección Biblioteca Jurídica.
- NEUMAN, Elías. Mediación y Conciliación Penal. 1ª. edición, año 1997, Depalma, Argentina.
- NEUMAN, Elías. Mediación Penal. 2ª. edición reestructurada y ampliada, año 2005, Buenos Aires, Editorial Universidad.
- NEUMAN, Elías. Victimología: el rol de la víctima en los delitos convencionales y no convencionales. Editorial Universidad, año 1984, Buenos Aires.

- NIEVA FERROLL, J. (2016). La razón de ser de la presunción de inocencia. Revista para el análisis del derecho, (1), 1-23. <https://indret.com/wp-content/themes/indret/pdf/1203es.pdf>
- NÚÑEZ CASTAÑO, E. Tema VII. “Blanqueo de capitales” en Galán Muñoz, A. y Núñez Castaño, E. “Manual de Derecho penal económico y de la empresa” 5ª ed. Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2023.
- NÚÑEZ PAZ, M.A “Criminalidad, capital y corrupción. Orígenes delincuenciales y precisiones contemporáneas”, en AAVV, “Primer Congreso de prevención y represión del blanqueo de dinero”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.
- NÚÑEZ PAZ, M.A en BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. y otros “Curso de Derecho Penal. Parte General”. 3ª edición, Barcelona, 2016.
- NÚÑEZ, Ricardo C.; La garantía del “non bis ídem” en el Código de Procedimiento Penal de Córdoba. Rev. de Derecho Procesal, Bs. As., Año 1946, Primera Parte.
- OCHOA, Carlos A.; Ley penal tributaria N° 24.769 comentada; Alveroni Ediciones, 2007. ISBN: 978-987-1145-78-2.

- ORTS BERENGUER E. y González Cussac, J. “Introducción al Derecho Penal. Parte General”, Tirant lo Blanch, Valencia, 2020.
- ORTS BERENGUER E. y González Cussac, J. “Compendio de Derecho Penal. Parte General”, 10ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2023.
- PARMA, Carlos; Víctimas. Estado de situación en el proceso penal argentino...en Reyna Alfaro, Luis Miguel y otros. Victimología y Victimodogmática. Una aproximación al estudio de la Víctima en el Derecho Penal. Ara Editores. Lima, Perú. Año 2.003.
- PEREIRA TORRES, Jorge; “El Derecho Constitucional a no autoincriminarse penalmente mediante declaraciones juradas rectificativas u originales presentadas a instancias de la inspección actuante”, publicado en IMP, 2004-19, 38, La Ley, 15/11/04.
- PORPORATTO, Pablo (Vocal del Tribunal Fiscal de la Nación), Contador Público, Agosto 2020, Youtube. <https://www.youtube.com/watch?v=If8GiWL8K2w>
- PUYOL, Javier; Código de *Compliance*; Editorial Valleta Ediciones; 2016.

- PUYOL, Javier; Criterios prácticos para la elaboración de un Código de *Compliance*. Ed. Valletta ediciones, pág. 17/19..
- QUINTANA, Teresa Regina; “La situación en la Argentina”, Revista N° 66 del Colegio Público de Abogados de Capital Federal.
- QUINTERO OLIVARES, G.; “La reforma del régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas” en A.A. V.V. “Comentarios a la reforma del Código Penal de 2015”, Navarra, 2015.
- RAGUÉS VALLES; “La ignorancia deliberada en Derecho Penal”. Barcelona, 2007.
- RIGHI, Esteban; Los Delitos Económicos; Ad-Hoc; Buenos Aires; 2000.
- RIGHI, Esteban: Derecho Penal: Parte general 2° edición, Editorial Abeledo-Perrot, año 2016.
- RIQUERT, Marcelo; Régimen penal tributario y previsional. Ley 24.769 modificada por la ley 26.735; Hammurabi; Buenos Aires; 2012.
- RIQUERT, Marcelo; Cuestiones de derecho penal y procesal penal tributario; 2° ed.; Ediar; 2004.

- RIQUERT, Marcelo Alfredo; “Inteligencia Artificial y Derecho Penal” Editorial Ediar. Año 2021.
- RISOLÍA, Matilde; “El caso de mediación en materia penal” www.revistalatrampa.com.ar.
- ROBIGLIO, Carolina; Institutos de derecho penal tributario; Ad-Hoc, 2017. ISBN: 978-987-745-105-4.
- ROBIGLIO, Carolina L.; Imputación penal de las personas jurídicas y programas de cumplimiento. Doctrina Penal Tributaria y Económica. Errepar, Setiembre 2018.
- ROMEO CASANOVA, C. M.; Inteligencia artificial, predictividad y justicia penal (2021). Euros Editores.
- ROSEMBUJ, Tulio R.; Tax Morale; El Fisco; Barcelona; 2016; p. 251, con citas de Blanck, Joshua; *Collateral Compliance*, University of Pennsylvania Law Review, 3/2014.
- ROXIN, Claus; Derecho Procesal Penal (trad. Por Pastor y Córdoba); Del Puerto; Buenos Aires; 2000.
- RUSCONI, Maximiliano; Elementos de la parte general del derecho penal; Buenos Aires, Hammurabi, 2016.
- RUSCONI, Maximiliano; Imputación, tipo y tipicidad conglobante; Buenos Aires, Ad-Hoc, 2005.

- RUSCONI, Maximiliano; La evolución de las herramientas para imputar autoría: a su vez una reflexión sobre la debilidad de las fronteras actuales del derecho penal; Autoría, infracción de deber y delitos de lesa humanidad; Número: (Revista (serie)).
- RUSCONI, Maximiliano; Lo objetivo y lo subjetivo en el ámbito de la justificación: algunas reflexiones; Nueva Doctrina Penal; Número: (Revista (serie)); 1999.
- RUSCONI, Maximiliano; Los límites del tipo penal; Buenos Aires, Ad-Hoc; 1992.
- RUSCONI, Maximiliano; Límites de la participación punible: las llamadas conductas neutrales en el derecho penal; Nueva Doctrina Penal; Revista (serie); 2008.
- RUSCONI, Maximiliano; Mediación en el sistema penal: Hacia una política criminal guiada por el conflicto y su solución; Estudios en homenaje al Dr. Francisco J. Dalbora; Número: (Revista (serie)).
- RUSCONI, Maximiliano; Nuevo proceso penal, garantías constitucionales y mínima intervención; Buenos Aires; Ad-Hoc, 2008.

- RUSCONI, Maximiliano; Teoría del delito y garantías constitucionales; Buenos Aires; Ad Hoc, 2009.
- SANCINETTI, Marcelo A.; Teoría del delito y disvalor de acción; Editorial Hammurabi; 1991.
- SANDRO, Jorge A.; “Una distorsión de las garantías constitucionales: el agente encubierto, la inviolabilidad del domicilio y el debido proceso legal”, Doctrina Penal, Año 15, 1992-A.
- SEARLE, John, Libertad y Neurobiología. Reflexiones sobre el libre albedrío, el lenguaje y el poder político. Paidós, Barcelona, 2009.
- SEQUEIRA, Marcos A.; Régimen penal tributario: ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735. Tomo I.; La Ley, 2012. ISBN: 978-987-03-2297-9
- SEQUEIRA, Marcos A.; Régimen penal tributario: ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735. Tomo II.; La Ley, 2012. ISBN: 978-987-03-2298-6.
- SEVENTICH, Catalina. Implicancias del uso de inteligencia artificial en el proceso penal. Año 2022.

- SILVA SÁNCHEZ, Jesús María, “El nuevo escenario del delito fiscal en España”, Ed. Atelier, Barcelona 2005.
- SILVESTRONI, Mariano y VIRGOLINI, Julio E.; Derecho Penal Tributario; Hammurabi; Buenos Aires; 2014.
- SOLIMINE, Marcelo A., Bases del Nuevo Código Procesal Penal de la Nación. Ley 27.063, Buenos Aires, Editorial Ad Hoc, 2015.
- SPOLANSKY, Norberto Eduardo; “El llamado arrepentido en materia penal”, La Ley, 2001-F, 1434.
- SUPPA, Ana María, “La mediación no resuelve la violencia”, Página 12, 20 octubre 2012.
- THOMAS, Ricardo G.; Régimen penal tributario, Ley 24.769: análisis de los tipos penales. Ley más benigna; Ad-Hoc, 1997. ISBN: 950-894-074-3
- TIEDEMANN, Klaus; Lecciones de Derecho Penal Económico; PPU, Barcelona; España; 1993.
- VALLEJO, Manuel Jaén; Magistrado y Profesor titular de Derecho penal. Ex Letrado del Tribunal Supremo y ex Asesor del Ministerio de Justicia. Texto de la ponencia en el Seminario de Derecho Penal y Filosofía Jurídica (40 aniversario:

1983/2023), dirigido por Enrique Bacigalupo, del Instituto Universitario Ortega-Marañón.

- VÁZQUEZ ROSSI, Jorge Eduardo; “La defensa penal”, tercera edición actualizada. Ed. Rubinzal-Culzoni.
- VERÓN, Alberto V.; Nuevo régimen penal tributario y de la seguridad social: Ley 24.769; Errepar, 1997. ISBN: 950-739-496-6.
- VILLEGAS, Héctor; “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, pág. 354, Ed. Depalma, 5ta. edición
- VIOLA, José; Derecho Procesal Penal Tributario; La Ley; Buenos Aires; 2003.
- VITALE, Gustavo, en Código Penal y normas complementarias. Análisis doctrinal y jurisprudencial, dirigido por Baigún y Zaffaroni, Editorial hammurabi, T2B, 2da. edición.
- VON LISZT; Tratado de Derecho Penal, 4º Edición, 1999, T. II.
- WALLER, Irvin (agosto de 2006). Less Law, More Order. The Truth about Reducing Crime. Praeger. Consultado el 5 de diciembre de 2017.

- WELZEL, Hans. Derecho Penal Alemán. Editorial jurídica de Chile.
- WILLIAMS, Naomi (2014). 100 promising practices on safer cities. The Global Network on Safer Cities.
- ZAFFARONI, Eugenio Raul; Alagia, Alejandro; Slokar, Alejandro (2005): Derecho Penal: Parte general 2º edición, Editorial Ediar, año 2005.
- ZAFFARONI, Eugenio Raúl; Caso AMIA Reportajes, 16/10/2001. www.diariodeljuicio.com.
- ZAFFARONI, E.Raúl; El Derecho Penal del enemigo. Dykinson. ISBN 978-84-9772-973-4, año 2006.
- ZIFFER, Patricia S, “Lineamientos de la determinación de la pena”, Ed. Ad-Hoc, Bs. As, 1996.

Legislación:

- Código Penal Argentino.
- Código Procesal Penal de la Nación Argentina.
- Código Procesal Penal Federal de la R.
- Constitución Nacional de la República Argentina: Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

- Ley 27.401/2017 de Responsabilidad Penal de las Personas Jurídicas
- Ley de Procedimiento Tributario.
- Régimen Penal Tributario. Ley N° 27.430/2017, Título IX.

Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina y Tribunales Inferiores:

- Fallo “A. A, M. y otros s/recurso de casación”. CFCP, Sala III, Causa N° 4343.
- Fallo “Á., F y otros s/ recurso de casación” N° 690/2013”, de la Cámara Federal de Casación Penal, Sala IV.
- Fallo “Acosta, Alejandro Esteban s/ infracción, art. 14, primer párrafo de la ley 23.737”. En los autos S.C.A. 2186 LXL — causa n° 28/05—, rta. el 23 de abril de 2008.
- Fallo “Agrest, Roberto Arnaldo s/Inf. Ley 24769”, Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1 del 11/9/2023
- Fallo “Amodio, Héctor Luis s/ causa N° 5530”, CSJN, 12/06/2007
- Fallo “B.S y Otro s/ Procesamiento y nulidad”. C.N.A.C y C. Sala VII, 04/10/2013.

- Fallo “Belichoff, Jorge Manuel y otros s/Inf. Ley 24.769. Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2. Fecha 8/5/2023.
- Fallo “Basseler” Fallos: CSJN, 248-125 (1960).
- Fallo “Cangiaso, José Carlos s/ causa n° 155/2013”, RHE, causa CSJ 1253/2013 (49-C), rta. el 16/12/14.
- Fallo “Comaltex” (CNAPE, Sala B, rta. el 5/3/1996).
- Fallo “De La Rosa Vallejos, Ramón S/Art. 197 de la Ley Aduanera”. (Fallos: 312: 1290 de fecha 10/03/1983, LL, 1983, T.C549).
- Fallo “Del’Olio, Edgardo Luis y Del’Olio, Juan Carlos s/ defraudación por administración fraudulenta”, CSJN, 11/07/2006.
- Fallo “Explosis S.A.” Juzgado Penal Tributario N° 7, Secretaría N° 14 del 17/08/05.
- Fallo “Fernández” Fallos: 308:1386 CSN (1986), también publicado en La Ley, 1987-D, 477, con comentario de Francisco J. D' Albora.
- Fallo “Fiscal c/ Fernández, Victor Hugo”, 11/12/1990. CSJ, n° 400. XXII; 313:130; LL, 27/3/1991, pp. 1 y ss.
- Fallo “G., E. y otros s/ Ley 23.771”, de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala A, Causa 51.379 del 5/7/2004.

- Fallo “G., J.R. y otros” del 30/5/2005 de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, Sala B.
- Fallo “G.J.D.”, Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 26, de la Capital Federal; Causa N° 19.190/2016 del 13/10/2016 y “A.D.J.” N° 26.772/2016 del 11/10/2016
- Fallo “García, Guillermo Angel s/ rec. de casación”, causa nro. 718, reg. nro. 1134 del 8 de noviembre de 1996.
- Fallo “Gómez, Carlos s/ Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley en causa N°40.232” del Tribunal de Casación Penal -Sala I-. 12/8/2021.
- Fallo “Góngora, Cabriel Arnaldo s/causa nro. 14.902”, sentencia del 23/04/2013. Caso G.61.XLVIII.
- Fallo “Gramajo”. Fallos 329:3680, considerando 18 del voto de la mayoría (jueces Highton de Nolasco, Maqueda, Zaffaroni, Lorenzetti) de fecha 5/09/06.
- Fallo “Granatta, Héctor Ricardo y otros s/ inf. ley 24.769”, Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 8, Secretaria N° 16, Sala “B”, N° 53.588, orden N° 19.406.
- Fallo “Huergo, Eliseo Domingo s/ Evasión Tributaria Simple”. Juzgado Penal Tributario N° 3, Sala “B” del 31/05/2006.

- Fallo “Incidente N° 1 – Imputado: A, V. y otro s/ Incidente de Nulidad” Cámara Federal de Córdoba – Sala A - Juzgado Federal de Villa María del 19/8/2022
- Fallo “K.S. y otro s/ Recurso de Casación”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, 7/12/2009, Reg. 15.654
- Fallo “Kosuta, Teresa Ramona s/ recurso de casación”; Plenario N° 5, Causa N° 1403 del registro de la Sala III.
- Fallo “La Cortiglia, Ernesto y otros s/recurso de casación”, Cámara Federal de Casación Penal, Sala IV; Reg. Nro. 896/12, rta. el 24/05/12.
- Fallo “Lapetina, Silvia y otros s/Ley 24.769” Cámara Penal Económico, Sala A del 15/10/97, Impuestos, 1998-A-66.
- Fallo “Legajo de apelación por infracción ley 24.769”, Juzgado en lo Criminal y Correccional Federal N° 3 de La Plata, Sala III, Causa N° 7862/2013.
- Fallo “Legajo de Apelación por Infracción Ley 24.769”. Juzg. Criminal y Correccional Federal N° 3, La Plata, Sala III, 17/06/2014
- Fallo “Loayza Tamayo”, sentencia del 17 de septiembre de 1997, párrafo 66.
- Fallo “Lombardía” Fallos: CSJN, 295-778 (1976).

- Fallo “Loyola”, Tribunal Oral en lo Criminal Federal de Santa Cruz; Causa N° 32003281/2010 - 5/11/2018.
- Fallo “M. J.” Cámara Federal de Córdoba, Sala B; Causa N° 36.165/2016 - 4/4/2018.
- Fallo “Macchieraldo” Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal
- Fallo “Marcilese Pedro Julio y otro s/ homicidio calificado” del 15/8/2002, Fallos: 323:2005, CSN.
- Fallo “Mario Sixto Gómez”. Fallos: 234-270 CSN (1956).
- Fallo “Marítima Maruba S.A. y otro s/ Inf. Ley 24.769”. Incidente de falta de acción -art. 59 inc. 6 del C.P.- Corresp. a la Causa C.P.E. 1540/2018/T.O. 2/3, Tribunal Oral en lo Penal Económico del 7/7/2020.
- Fallo “Mazza, Generoso y Mazza, Alberto” (C.S.J.N. 4/06/1989).
- Fallo C.S.J.N. "Mendoza", Fallos-CSJN, 1:350; "Diario El Atlántico", Fallos-CSJN, 281:177
- Fallo "Montero", Cámara del Crimen de la Capital, Sala V de fecha 3/5/1966 LL, 123-628.
- Fallo “Monzo” CSJN, 234-367. Año 1956.

- Fallo “Mostaccio, Julio Gabriel s/ homicidio calificado” del 17/2/04, causa M.528.XXXV.
- Fallo “Mugnos” Tribunal Oral Federal de San Juan; Causa N° 95001092/2011 - 19/6/2018.
- Fallo "Nanut, Daniel s/ causa n° 7800", CSJN, Recurso de hecho, N. 272. XLIII, rta. el 07/10/08.
- Fallo “Nieto Alvarez, José y otros s/recurso de casación”, CFCP, Sala IV, Causa N° 3625/2003.
- Fallo “Opaso, Ricardo Ernesto s/ recurso de casación”, causa nro. 4497, reg. nro. 5822 del 4 julio de 2003, entre otros.
- Fallo “Oscar Rafael Lanci y otros” Fallos: 307:2236.
- Fallo “Otto Wald”, CSJN, fallos: 268:266 de 1966.
- Fallo “Palleros” de la Sala I de la Cámara Nacional de Casación Penal del 9/12/03.
- Fallo “Pardo García, Héctor s/ recurso de casación”. Sala II in re, causa n° 1688, reg. N° 2135, rta. el 11/8/98.
- Fallo Peugeot Citroën Argentina S.A. s/recurso de casación. Cámara Nacional de Casación Penal. Sala III. 16/11/2001.
- Fallo “Pernicone, Víctor Salvador s/recurso de casación”, CFCP, Sala III, causa nro. 1489/ 1998

- Fallo “Perrota, Walter s/ recurso de casación” CNCP del 9 de Mayo de 2008.
- Fallo “Pierrestegui, Jorge Alberto s/ Recurso de Casación” Tribunal Oral en lo Penal Económico N°3. 20/9/2021.
- Fallo “Quiroga, Edgardo Oscar s/ causa N° 4302”, CSJN del 23/12/2004 – 327:5863,
- Fallo “Recurso de queja n° 1 - Incidente n° 4 - Imputado: Barrera, Noemí Elizabeth y otros s/incidente de recurso extraordinario. Autos CCC 49402/2021/4/1/RH2.
- Fallo “Ricci, José Francisco s/recurso de casación”, CFCP, Sala III, Causa N° 3281/2001.
- Fallo “Rojas Molina, José”, CSJN de fecha 7/2/1941.
- Fallo “Rossi Maximiliano Alberto s/Recurso de casación” 11/04/2012 Cámara de Casación Penal, Sala II.
- Fallo “Rugonyi, Gustavo s/recurso de casación”, CFCP, Sala II, Causa N° 3412/2001, Voto del juez DAVID
- Fallo “Russo, Ricardo y otros s/ recurso de casación”, causa nro. 1856, reg. nro. 2465 del 12 de abril de 1999.
- Fallo “S.L.A” Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional, Sala VI; Causa N° 15.121/2018 - 24/8/2018.
- Fallo “Sabio”, CSJN S. 58 XLI, causa 2948, del 11/07/2007.

- Fallo “Santillán, Francisco Agustín s/ recurso de casación”. CSJN, 13/08/1998.
- Fallo “Seguridad y Custodia S.R.L.” de la Cámara Nacional Penal Económica, Sala B del 28/06/2005.
- Fallo “Servicios Integrales de Mantenimiento S.A. – Delta Bravo S.A.”; Juzgado Nacional en lo Penal Tributario N° 1, del 11/05/2005.
- Fallo Suárez, Luis Mateo s/inf. Ley 21.898”, sent. del 10/03/1983. Fallos: 305:254.
- Fallo “Swift S.A.” Fallos: CSJN, 300-602 (1978).
- Fallo “Tarifeño, Francisco s/ encubrimiento en concurso ideal con abuso de autoridad” del 28/12/89, La Ley, 1995-B, p. 32 y siguientes.
- Fallo "Torres, María Laura s/ Inf. Ley 24.769". Cámara Nacional en lo Penal. Económico, Sala A, Reg. N° 546 del 06/07/2004.
- Fallo “Toculescu, Esteban y otro” CSJN, 20 de Noviembre de 1964.
- Fallo “V.G.P.” N° 25.020/2015; Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 6 de la Capital Federal del 21/3/2017.

- Fallo “Zanetti, Noemí Edith s/recurso de casación”, causa n° 6833, reg. N° 9167, rta. el 24/10/06.

Tribunales españoles.

- “López vs. United States” U.S. Supreme Court, 373 (1963) U.S. 427, 23 de mayo de 1963
- Análisis de la Suprema Corte de Wisconsin, State of Wisconsin V. Loomis, 881 N.W. 2d 749 (2016).
- Audiencia provincial Barcelona, Sección octava. Procedimiento abreviado 110/15. Diligencias previas 598/13. Juzgado de Instrucción N°3 de los de GAUA, 5/7/2016.
- Caso Suárez Rosero Vs. Ecuador, párr. 73; Caso García y Familiares Vs. Guatemala, Fondo, Reparaciones y Costas, sentencia del 29/11/2012, serie C, N°258, párr. 152; entre otros.
- STS 374/2017, de 24 de mayo, - ECLI: ES:TS: 2017:1885, Tribunal Supremo. Sala de lo Penal Madrid, 1.