

LA “PROBATION” EN EL DERECHO TRIBUTARIO – SU POSIBLE APLICACIÓN EN LAS LEYES 24769 Y 11683 -

TRABAJO FINAL DE GRADUACIÓN

ABOGACÍA – MODALIDAD DISTRIBUIDA
UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21

FÉLIX GUSTAVO GUERRIERI

2012

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	Pág. 04
1.- Introducción.....	Pág. 05
2.- Presentación del problema de investigación y su justificación.....	Pág. 08
3.- Objetivos generales y específicos.....	Pág. 09
3.1.- Objetivos generales.....	Pág. 09
3.2.- Objetivos específicos.....	Pág. 09
4.- Antecedentes doctrinarios, legislativos y jurisprudenciales.....	Pág. 09
5.- Metodología de la investigación.....	Pág. 11
5.1.- Tipo de estudio o investigación.....	Pág. 11
5.2.- Estrategia metodológica.....	Pág. 11
5.3.- Fuentes principales a utilizar.....	Pág. 12
5.4.- Técnicas de recolección de datos.....	Pág. 12
5.5.- Delimitación temporal y nivel de análisis de estudio.....	Pág. 12
DESARROLLO.....	Pág. 14
I.- CONSIDERACIONES PREVIAS	Pág. 15
II.- EL INSTITUTO DE LA “PROBATION”.....	Pág. 16
1.- Concepto.....	Pág. 17
2.- Finalidad.....	Pág. 18
3.- Características.....	Pág. 20

4.- Límites para su aplicación.....	Pág. 24
4.1.- Tesis esbozadas.....	Pág. 24
4.1.1.- Restringida.....	Pág. 24
4.1.2.- Amplia.....	Pág. 26
4.2.- Artículo 10° de la ley 24316.....	Pág. 28
III.- LA “PROBATION” Y LA LEY 24769.....	Pág. 31
1.- Antes de la reforma introducida por la ley 26735.....	Pág. 32
1.1.- Con relación a las figuras penales.....	Pág. 32
1.2.- Con relación a la extinción de la acción penal específica.....	Pág. 37
2.- Después de la reforma introducida por la ley 26735.....	Pág. 38
2.1.- Improcedencia del instituto q los delitos penales tributarios.....	Pág. 38
2.2.- El nuevo artículo 16° de la ley 24769.....	Pág. 40
2.3.- La posible inconstitucionalidad del artículo 19° de la ley 26735...	Pág. 41
IV.- LA “PROBATION” Y LA LEY 11683.....	Pág. 42
1.- Quebrantamiento de la clausura.....	Pág. 43
2.- Quebrantamiento del secreto fiscal.....	Pág. 47
V.- CONCLUSIONES.....	Pág. 49
VI.- BIBLIOGRAFÍA.....	Pág. 53
VII.- JURISPRUDENCIA.....	Pág. 57
VIII.- ANEXO.....	Pág. 60
1.- Legislación pertinente.....	Pág. 60
2.- Cuadro comparativo.....	Pág. 67

INTRODUCCIÓN

1.- INTRODUCCIÓN

En el año 1994 fue sancionada la ley 24316, la que entre otros aspectos, introdujo en nuestro sistema jurídico la suspensión del juicio o proceso a prueba o “*probation*” como también se conoce a dicho instituto.

A la par de tratarse de un tema de reciente vida en nuestra sociedad, se le conjuga la oscura redacción de su texto; lo que produjo distintas interpretaciones o enfoques de los operadores del derecho penal, tanto de la doctrina de la materia como de los jueces en sus sentencias.

La introducción al ordenamiento penal de la “*probation*” por medio de la ley citada fue incorporando bajo el título de “*de la suspensión del juicio a prueba*” tres artículos a continuación del artículo 76° del Código Penal.

Como se desprende de su lectura, no resulta clara su interpretación, sobre todo en lo que hace al primero de ellos (artículo 76° bis), en especial la conjugación de sus párrafos primero y cuarto; ya que en el primero de ellos se posibilita al imputado de un delito de acción pública reprimido con pena privativa de la libertad (reclusión o prisión) cuyo máximo no exceda de 3 (tres) años. Mientras que el cuarto párrafo, prevé que si de las circunstancias del caso permitieran dejar en suspenso el cumplimiento de la condena aplicable; y bajo consentimiento del fiscal, el Tribunal podrá suspender la realización del juicio.

La interpretación de estos párrafos quizás fueron los que mayores problemas trajeron, generando una profusa doctrina en dos sentidos claramente diferenciados, por un lado, los que se perfilaron por la denominada teoría “restringida”, con especial hincapié en el primer párrafo del artículo mencionado; mientras que por el otro, con una postura menos rígida se enrolaron en la teoría “amplia”, otorgando un sentido al instituto que nos ocupa en función del cuarto párrafo del artículo en cuestión.

Ambas posturas o teorías, se encuentran respaldadas por profusa doctrina; con fallos emblemáticos de ambas, como es el caso “*Kosuta*” de la Cámara Nacional de Casación Penal (en pleno) en sentido de la tesis restringida y la causa “*Acosta*” de nuestro máximo tribunal a favor de la tesis amplia.

Asimismo, la ley mencionada, dispuso en su artículo 10°, que las disposiciones de la misma no alteraría el régimen especial dispuesto por la ley 23771; generando ello un nuevo problema interpretativo en cuanto a la aplicabilidad del mismo a la materia penal tributaria; donde para algunos prevalecería la extinción de la acción penal prevista en el artículo 14° de la ley 23771 e imposibilitaría la aplicación de la “*probation*”; mientras que para otros ambos institutos podrían coexistir.

No obstante la problemática mencionada en los párrafos que anteceden, se debe tener presente las particularidades de la ley penal tributaria, como así también conceptos propios del derecho tributario sustantivo a los que referencia el ordenamiento penal tributario; lo que produce o genera una problemática adicional en cuanto a la posible aplicabilidad de la “*probation*” en esta materia.

A su vez, con el dictado de la ley 26735; se produce a partir del 06/01/2012 (fecha de entrada en vigencia de la norma) importantes cambios en el tema que nos ocupa, tanto en el régimen penal tributario como en el artículo 76° bis del Código Penal.

Por lo expuesto, el horizonte del presente trabajo es dilucidar la aplicabilidad del instituto de la “*probation*” en materia penal tributaria, y, en su caso, a cuales de las figuras descriptas en la ley 24769; antes y después de las modificaciones introducidas por la ley 26735.

Asimismo y, atento a que la ley de procedimientos tributarios contempla para situaciones excepcionales la aplicación de penas privativas de la libertad, desentrañar la posibilidad de aplicar “*la suspensión del proceso a prueba*” a ellas.

Para ello, en el desarrollo del trabajo partiré con un capítulo recordando en breves líneas algunos conceptos de derecho penal y/o procesal penal que serán tenidos en cuenta durante el desarrollo del mismo.

En el capítulo II me avocaré al instituto que nos ocupa; ingresaré con una introducción en cuanto a sus orígenes y similitudes con otros institutos similares del derecho comparado; para luego conceptualizarlo, esbozando su finalidad y características, para centralizarme en las limitaciones relacionadas a las corrientes interpretativas en lo que respecta a su procedencia; con el cual demostraré que es la “*tesis amplia*” la exégesis interpretativa que corresponde adoptar y que la limitación del artículo 10° de la ley 24316 no resulta procedente respecto a la ley 24769.

Posteriormente, en el capítulo III; teniendo en cuenta las consideraciones, argumentos y conclusiones vertidas en el capítulo anterior, enfocaré la “*suspensión del proceso a prueba*” a los delitos tributarios previstos en la ley 24769; haciendo un distingo en un antes y un después de la modificación sustancial que produjera la ley 26735; de cuyo análisis demostraré que antes de la citada reforma, la “*probation*” resultaba aplicable a los delitos tipificados en la ley penal tributaria; en cambio, a partir de la vigencia de la ley 26735, concluiré que se encuentra vedada la figura que nos ocupa, salvo que se tratare de delitos cometidos con anterioridad a su vigencia, en virtud del principio de ley penal mas benigna.

Luego, en el capítulo IV me ocuparé del instituto en relación a la ley de procedimientos tributarios –ley 11683- en lo que respecta a los delitos que imponen penas privativas de la libertad; segregando lo que respecta al “*quebrantamiento de la clausura*” y al “*secreto fiscal*”; donde constataré que en el primero de los casos resulta aplicable la *probation* y no así al segundo de los temas expuestos.

En el Capítulo V esbozaré las conclusiones a las que arribo luego del análisis y consideraciones del trabajo; en los capítulos VI y VII mencionaré la bibliografía y jurisprudencia que tuve en cuenta para el desarrollo del mismo; finalizando con un anexo en el que citaré la legislación pertinente utilizada y un cuadro comparativo con el articulado de la ley 24769 antes y después de la última reforma que sufriera la misma.

2.- PRESENTACIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN Y SU JUSTIFICACIÓN

Como se puede observar de la parte introductoria, la temática elegida para el trabajo final resulta de importancia práctica, para todos los operadores del derecho penal tributario.

En el escaso tiempo que lleva vigente el mismo, generó interpretaciones encontradas en la doctrina en cuanto a los condicionantes para la aplicabilidad del mismo, produciéndose una profusa jurisprudencia en ambos sentidos; a lo que se debe adicionarle ciertas particularidades previstas en la ley penal tributaria –los máximos de las penas de los delitos tipificados, la extinción de la acción penal prevista en su artículo 16º, entre otros- lo que genera una incertidumbre mayor en cuanto a la procedencia del mismo en la materia tributaria.

Con el desarrollo del trabajo y cumpliendo los objetivos particulares previstos, pretendo de alguna manera disipar la problemática planteada: si se aplica la “probation” para los delitos tributarios y en que medida o condiciones.

3.- OBJETIVOS GENERALES Y ESPECÍFICOS

3.1.- Objetivo General

Determinar la aplicabilidad del instituto de la “probation” o suspensión del juicio a prueba previsto en el artículo 76º bis del Código Penal de la Nación en el derecho tributario.

3.2.- Objetivos específicos

- . Definir el concepto de la “probation” y finalidad que persigue
- . Precisar los límites para su aplicación
- . Precisar si la extinción de la acción penal o “fuga del proceso” prevista en los artículos 14º de la ley 23771 y 16º de la ley 24769 -antes de su última modificación- altera o sustituye la “probation”.
- . Analizar la viabilidad de la “probation” en la materia penal tributaria.
- . Determinar a que delitos tributarios y en que condiciones podría aplicarse la probation.
- . Analizar la viabilidad de la “probation” en el quebrantamiento de la clausura y en la violación del secreto fiscal, previstos en la ley 11683.

4.- ANTECEDENTES LEGISLATIVOS, DOCTRINARIOS Y JURISPRUDENCIALES

La normativa nacional que incorporó la “*suspensión del juicio a prueba*” o “*probation*” al ordenamiento penal fue la Ley 24.316, la que fuera publicada en el Boletín Oficial el 19/05/94.

La técnica legislativa utilizada en la misma fue criticada por la doctrina, puesto que su deficiente redacción trajo aparejado problemas en cuanto a su interpretación; generando opiniones encontradas tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

Uno de ellos esta relacionado a un condicionante para su viabilidad, si resulta aplicable el instituto solamente para los delitos de acción pública con penas privativas de la libertad con tope máximo en abstracto de 3 (tres) años; o si por el contrario, cabe su aplicación en determinadas circunstancias a delitos que excedan dicho límite máximo.

Dichas interpretaciones –tesis restringida y tesis amplia- fueron abordadas por la jurisprudencia, existiendo numerosas causas avalando ambas interpretaciones; aunque como fallos emblemáticos podemos citar a favor de la primera de las tesis a “*Kosuta, Teresa*”, de la Cámara Nacional de Casación Penal (en pleno) del 17/08/1999; mientras que a favor de la tesis amplia podemos referenciar a “*Acosta*” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 23/04/2008.

Otra de las interpretaciones cuestionables surge de su artículo 10º, donde expresa que las disposiciones de la misma *no alterará* el régimen especial dispuesto por la ley 23771; generando ello opiniones encontradas; por contener la norma tributaria un régimen especial de extinción de la acción penal; considerándose en algunos casos que la “probation” no resultaba aplicable como en la causa “*Pardo García*” de la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, del 11/08/1998; mientras que otra interpretación alude a que tal directiva resulta aplicable a la materia tributaria, considerándose que el régimen especial de extinción de la acción penal previsto en la normativa tributaria permanece invariable, no siendo modificado ni derogado por el instituto que nos ocupa, como en la causa “*Perrota, Walter*” de la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, del 09/05/2008; “*Vecchio, Susana*” de la Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV, del 30/12/2009; entre otros.

Otra cuestión que se plantea relativa al problema objeto de investigación, esta referido a la improcedencia de “la suspensión del juicio a prueba” respecto a un funcionario público cuando actúa en ejercicio de sus funciones; conforme lo prescribe el artículo 76º bis en su séptimo párrafo; en este caso respecto a aquellos delitos previstos en el ordenamiento tributario realizados por los agentes de retención y/o percepción de los tributos. Ya que podría interpretarse que cuando los responsables tributarios actúan en carácter de agentes de retención/percepción son considerados funcionarios públicos, no siendo en consecuencia aplicable la probation; mientras que una tesis contraria, sería no equiparar a funcionario público a los agentes de retención y/ percepción, en cuyo caso resultaría procedente el instituto en cuestión, en esta dirección podemos citar el fallo “*Elías, Jorge*” del Tribunal Oral, Penal Económico N° 1, del 20/05/1998.

5.- METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

5.1.- Tipo de Estudio o Investigación

Descriptivo: Considera que un tipo de investigación descriptiva es la que mejor se adapta al tema del proyecto; ya que a través del análisis y descripción del instituto de la probation -con sus características y propiedades- intentaré descifrar su aplicación a los distintos delitos previstos en la ley penal tributaria y en la ley de procedimientos tributarios.

5.2.- Estrategia Metodológica

Cualitativa: Esta estrategia es la que mejor se adaptaría al tipo de estudio de investigación a realizar; puesto que no se pretende cuantificar datos sino comprender, captar el sentido de la norma que regula el instituto de la suspensión del juicio a prueba, para así poder desentrañar los interrogantes planteados.

5.3.- Fuentes principales a utilizar

Primarias: Compuesta por la información sobre la que se basa la investigación. El Código Penal, las leyes 24316, 23771, 24769 y 11683 y numerosos fallos, tanto de primera instancia, como de Cámara y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Secundarias: Compuesta por reportes de investigación basados en fuentes o datos primarios como artículos de revistas especializadas en la materia (La Ley, Errepar, El Derecho, etc.), libros específicos del tema y artículos obtenidos de la web.

Terciarias: Compuesta por libros y artículos basados en fuentes secundarias como manuales y tratados de la materia penal y procesal penal.

5.4- Técnicas de recolección de datos

Observación de datos o documentos: Dentro de estas fuentes es donde principalmente se encuentra la información que se necesita para realizar la descripción del instituto que nos ocupa, principalmente los escritos doctrinarios y fallos que han dado distintos enfoques a la probation en su relación a los injustos tributarios.

5.5.- Delimitación temporal y Nivel de análisis del estudio

Delimitación temporal: El trabajo de investigación abarcará el período de tiempo que va desde el año 1994, en el que se incorporara al plexo normativo penal la figura de la probation hasta la actualidad. Si bien la ley 24769 –ley penal tributaria vigente- fue posterior; se considera necesaria la fecha de inicio citada; ya que también se observará como antecedentes de aplicación de la probation respecto a la ley penal tributaria anterior a la vigente.

Nivel de análisis del estudio: La investigación que se proyecta implicará una combinación de la doctrina, legislación y jurisprudencia nacional. Comprendiendo el Código Penal Argentino, la ley 24316 que incorporara la probation al mismo, la ley 24769 –ley penal tributaria-; su antecesora 23771 y la ley de procedimientos tributarios (Ley 11683); como así también doctrina especializada en la materia y fundamentalmente sentencias judiciales de los tribunales federales.

DESARROLLO

I.- CONSIDERACIONES PREVIAS

Como paso previo a la introducción del instituto que nos ocupa, considero necesario recordar brevemente unos conceptos de derecho penal sustantivo y/o procesal que durante el desarrollo del trabajo serán tenidos en cuenta.

Condición objetiva de punibilidad: Constituyen elementos objetivos en el tipo penal sin los cuales el delito no se configura objetivamente, o sea que queda excluido del tipo[1]. Por ejemplo, el delito de evasión simple previsto en el artículo 1º de la ley 24769; establece que el monto evadido debe superar los \$ 400.000 para encuadrarse en dicha figura.

Prisión preventiva: Es el encarcelamiento del imputado antes de la condena. A través de una orden judicial se priva de la libertad al acusado hasta que recaiga una sentencia en la causa[2]. Se fundamenta en varios tópicos, entre ellos cuando razones fundadas permiten presumir que el justiciable podría intentar eludir la acción de la justicia o bien entorpecer las investigaciones.

Condena condicional: Consiste en la facultad de los tribunales de dejar en suspenso el cumplimiento de la pena impuesta, en aquellos casos de primera condena a pena de prisión que no excedan los 3 (tres) años. Debe estar fundada en la personalidad moral del condenado, su actitud posterior al delito, los motivos que lo llevaron a delinquir, la naturaleza del hecho y las demás circunstancias que demuestren la inconveniencia de aplicar efectivamente la privación de la libertad.

II.- EL INSTITUTO DE LA “PROBATION”

Entendiendo al proceso como un conjunto de actos que tienen como objeto la obtención de una sentencia definitiva que se pronuncie sobre la controversia suscitada, cuyo horizonte es la búsqueda de la verdad; normalmente finaliza con la sentencia; en nuestro caso con la condena o absolución del imputado.

Sin embargo, debemos tener presente que no siempre el *iter* procesal penal finaliza de esa forma, es decir, con la sentencia definitiva; ya que se regula en el ordenamiento otras causas que ponen fin al mismo, al que suelen llamárseles “anómalas” por no ser la forma regular o normal con que finiquita este; como ser la amnistía, la renuncia del ofendido, entre otras.

Dentro de esas formas, encontramos el instituto que nos ocupa: la “suspensión del juicio o proceso a prueba” o “*probation*” como suele denominársele en inglés (ya que tiene sus antecedentes en el derecho anglosajón).

Debemos tener presente que si bien esta generalizada la denominación del presente instituto como “*probation*”, la misma no resulta correcta desde una perspectiva netamente conceptual. En el derecho anglosajón, se refiere a un sistema de suspensión de la pena, es decir, ya existe sentencia condenatoria y aquella se encuentra supeditada a la conducta del condenado. En cambio, en nuestra normativa, se refiere a la suspensión del juicio, por lo que no existe pena para el imputado;

proceso o juicio que renacerá en aquellos supuestos de incumplimiento de las condiciones de procedencia del instituto.

Se dijo en ese sentido que nuestra “*probation*” se asemeja más al instituto de la “**diversión**”; ya que en esta, para que opere no debe esperarse hasta el momento del dictado de la sentencia; sino que, por el contrario, procede en cualquier etapa del proceso, ya que consiste en la desestimación de los cargos por parte del fiscal, con la condición de que el imputado preste consentimiento para someterse durante un período de tiempo a un programa de rehabilitación sin encarcelamiento y cumpla con las obligaciones que al efecto se le impartan; de dar cumplimiento a ello, se renuncia definitivamente a la persecución penal, sin ninguna consecuencia al efecto; en cambio, de no dar cumplimiento el imputado a la “diversión”, se retoma la persecución penal[3].

Comparto las palabras esgrimidas por la doctrina en cuanto a que el título del instituto que nos ocupa resulta más preciso el enunciado en el Código Procesal Penal en el Capítulo III de su Título IV al denominarlo “*Suspensión del proceso a prueba*”; que el mencionado en el Código Penal en su Título XII del Libro Primero llamado “*De la suspensión del juicio a prueba*”[4].

En efecto, la característica de nuestra “*probation*”, es que resulta procedente en cualquier etapa del proceso, y no necesariamente en la del juicio. Por ello resulta más acorde denominarlo “*suspensión del proceso a prueba*” que “*suspensión del juicio a prueba*”; puesto que podría traer aparejado confusión en cuanto a que pueda proceder solamente en la etapa del juicio y no en la de instrucción.

1. CONCEPTO

Desde la doctrina se esbozaron distintas definiciones de nuestra “*probation*”. Se dijo, por ejemplo, que “*es el instituto del derecho material por el cual un individuo, imputado en un delito de acción pública, bloquea una posible condena, mediante una solicitud de reparar el daño causado, en la medida de sus posibilidades, sometiéndose a normas de conductas preestablecidas*”[5]

Quizás una de las definiciones más completas la observamos en calificada doctrina que la definió como “*la introducción de un limitado criterio de oportunidad en el ejercicio de las acciones penales conformado por una paralización del proceso penal, con potencialidad extintiva del ejercicio de la acción, limitada a determinados delitos (detectables con la pena que se los conmina) y determinados acusados de ser sus autores (detectados por la posibilidad abstracta de lograr una condena condicional), sujeta en su operatividad inicial a la petición por el imputado (acompañada de la promesa de reparar el daño causado y someterse a un plan futuro de conducta) aceptada por el juez con consentimiento fiscal, y condicionada finalmente por el plan trazado*”[6].

Por nuestra parte, podemos definir a la “probación” o “suspensión del juicio o proceso a prueba” como aquel ***mecanismo previsto legalmente, mediante el cual a los imputados de determinados delitos y bajo determinadas condiciones, se les suspende el proceso penal con posibilidad de extinguirse la acción penal al término de la misma.***

2. FINALIDAD

Nuestro Código Penal consagra en su artículo 71° la obligatoriedad de iniciar de oficio las acciones penales (salvo las que dependieran de instancia privada y las acciones privadas); sin embargo, se sostiene que la práctica demostró que resulta imposible la persecución de todos los delitos, generando en consecuencia la selección de los casos a perseguir sin un criterio racional y carente de control legal[7] y; a efectos de evitar que dicha selección se siga haciendo sin criterio, sin responsables, sin control y sin razonabilidad, resulta necesario la introducción de criterios de oportunidad[8].

El principio de legalidad previsto en el artículo mencionado en el párrafo anterior, viene de alguna manera a ser morigerado por el principio de oportunidad; siendo el instituto que nos ocupa una aplicación concreta de este último principio.

Como lo sostuvo la doctrina, al introducirse en la normativa vigente un supuesto de oportunidad como complemento del principio de legalidad, el instituto de la “*probation*” es concebido para evitar cumplir con todas las etapas del proceso a fin de obtener la solución jurídica del conflicto, otorgando una salida alternativa a la imposición de una pena como consecuencia de la realización del juicio[9].

La introducción de la “*probation*” al derecho positivo persiguió –conforme se desprende de los argumentos vertidos en el debate parlamentario como así también del mensaje del Poder Ejecutivo que acompañó al proyecto- las siguientes finalidades:

Por un lado, se pretende evitar que se apliquen penas privativas de libertad leves con carencia de eficacia resocializadora y, por otra parte, descongestionar el funcionamiento de los tribunales, agilizando con ello los procedimientos penales.

El primero de los motivos mencionados, se encuentra íntimamente relacionado a objetivos de “prevención especial”; pues a través de la imposición de normas de conducta se busca que la persona adquiera modelos de comportamiento socialmente útiles, que lleven al mismo al cumplimiento de las normas; evitándose además los efectos perniciosos que traen aparejados las sanciones de prisión de corta duración; cual es el de la imposibilidad de producir un cambio en el individuo, necesario para su inclusión nuevamente a la sociedad en que vive.

El segundo de los motivos mencionados, es que se busca aliviar las tareas de los tribunales; ya que con el régimen que nos ocupa se evita que se cumplan con todas las etapas del *iter* procesal; lo que a su vez, posibilita que se ahorre tiempo, logrando sentencias en plazos razonables.

En síntesis, podemos decir que la *probation* es una salida alternativa al proceso penal que se introdujo al ordenamiento positivo argentino con los propósitos de otorgar al imputado una posibilidad de acceder a otras condiciones de resocialización, evitando las consecuencias negativas del encarcelamiento; y, a la vez descomprimir y evitar el desgaste de la actividad jurisdiccional. Logrando con ello, no solo una respuesta más humana frente al individuo que cometió infracciones leves; sino también la posibilidad de que el tiempo que se ahorra pueda ser utilizado en las otras causas.

3. CARACTERISTICAS

Como lo dijera anteriormente, la ley 24316 introdujo la “*probation*” al Código Penal incorporando a continuación del artículo 76° tres artículos: el 76° *bis*, *ter* y *quater*.

De la lectura de los mismos y dejando de lado –por el momento- el último párrafo del artículo 76° *bis*, podemos enunciar las siguientes características:

- < Quien tiene la posibilidad de solicitar la “*probation*” es el imputado.
- < El delito que se le imputa debe ser un delito de acción pública; es decir, aquellos delitos previstos en la norma cuya titularidad de la acción le compete al Estado en forma exclusiva y excluyente a través del Ministerio Público Fiscal; cuyo fundamento radica en que el delito afecta a la sociedad en general, asumiendo en consecuencia el Estado la defensa de aquella.

Encontrándose el instituto en consecuencia, vedado a los delitos que dependieran de instancia de parte o sean de acción privada.

- < El delito de acción pública que se le imputa debe ser reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de 3 (tres) años.

Esta característica, prevista en el primer párrafo del artículo 76° *bis*, es en la que se basa la denominada tesis “restringida” en cuanto a la interpretación de la procedencia de la *probation* y sobre el que volveré más adelante.

- < También procede en caso de concursos de delitos, si el máximo de la pena de prisión o reclusión no excediese los 3 (tres) años.
- < Si el delito o alguno de los delitos que se imputa -en caso de concurso de delitos- estuviera reprimido con multa –aplicable en forma conjunta o alternativa con la sanción de prisión-; es requisito que se pague el mínimo de la multa correspondiente.
- < Al momento de solicitar el instituto, el imputado debe ofrecer hacerse cargo de la reparación del daño ocasionado en la medida de lo posible.
- < Dicho ofrecimiento no será considerado confesión ni reconocimiento de la responsabilidad civil.
- < El juez decidirá –mediante resolución fundada- sobre la razonabilidad del ofrecimiento de la reparación del daño.
- < La parte damnificada, puede o no aceptar la reparación ofrecida; en caso negativo, y en la medida que el juicio se suspendiere, tiene habilitada la acción civil correspondiente.
- < Cuando las circunstancias del caso permitieran dejar en suspenso el cumplimiento de la

condena aplicable, y en la medida que hubiere consentimiento del fiscal, el Tribunal podrá suspender la realización del juicio.

Esta característica –prevista en el 4º párrafo del primero de los artículos mencionados- es sobre la que se fundamenta la “tesis amplia” en cuanto a la aplicabilidad del instituto, y sobre la que analizaré posteriormente.

- < El imputado deberá abandonar en favor del Estado, los bienes que presumiblemente resultarían decomisados en caso de que recayera condena.
- < No resulta aplicable el instituto respecto a los funcionarios públicos;
- < Tampoco procede el mismo en aquellos delitos reprimidos con pena de inhabilitación.
- < El tiempo de suspensión del juicio será fijado por el Tribunal entre uno y tres años según la gravedad del delito. También fijará las reglas de conducta que deberá cumplir el imputado previstas para la condena condicional (artículo 27º bis).
- < Durante la suspensión del juicio, la prescripción de la acción penal queda suspendida.
- < La suspensión del juicio puede ser dejada sin efecto; sin con posterioridad se conocieran circunstancias que modifiquen el máximo de la pena aplicable o la estimación a cerca de la condicionalidad de la ejecución de la posible condena.
- < Si durante la suspensión del juicio, el imputado no comete delito, repara los daños en la medida ofrecida y cumple con las reglas de conducta; se extinguirá la acción penal.
- < De no dar cumplimiento a lo anterior, se llevará a cabo el juicio. En caso de ser absuelto; se le devolverá los bienes abandonados a favor del Estado y la multa pagada; pero no podrá pretender el reintegro de las reparaciones cumplidas.
- < Cuando se realice un juicio por la comisión de un nuevo delito, la pena que se imponga no podrá ser dejada en suspenso.
- < Siendo admisible una segunda oportunidad, cuando el nuevo delito haya sido cometido luego de haber transcurrido 8 (ocho) años de la finalización de la suspensión de juicio a prueba anterior.
- < Tampoco procederá una nueva suspensión del juicio a prueba, de quien hubiese incumplido las reglas impuestas en una suspensión anterior.
- < La suspensión del juicio a prueba hará inaplicable al caso las reglas de prejudicialidad de los artículos 1101 y 1102 del Código Civil.
- < La suspensión del juicio a prueba no obstará la aplicación de las sanciones contravencionales, disciplinarias o administrativas que pudieran corresponder.

4. LIMITES PARA SU APLICACIÓN

Como puede observarse de las características que mencionara anteriormente, existen varios condicionantes para la procedibilidad del instituto. Asimismo, debemos tener presente que resulta poco claro el texto legal, lo que llevó a interpretaciones encontradas, las que se vieron plasmadas en distintos pronunciamientos judiciales; cada una de ellas con sus fundamentos.

4.1. Tesis esbozadas

4.1.1. Restringida

Una corriente interpretativa del instituto que nos ocupa, con un enfoque predominante en el primer párrafo del artículo 76° bis, consideró que la suspensión del juicio a prueba solo resulta aplicable cuando el máximo de la pena en abstracto no supere los 3 (tres) años.

Esta tesis, denominada “restringida”, fue sostenida en varias sentencias de nuestros tribunales, siendo el principal referente el fallo “*Kosuta, Teresa*”; donde el voto de la mayoría de la Cámara en pleno consideró que “*el sentido jurídico que debe acordársele a la norma...es que el artículo 76 bis del Código Penal plantea un único e indivisible supuesto en virtud del cual se podrá conceder el beneficio de la suspensión del juicio a prueba al imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de tres años, siempre que él lo solicitare, ofreciere hacerse cargo de reparar el daño en la medida de lo posible, las circunstancias del caso permitieran dejar en suspenso el cumplimiento de la pena aplicable, y mediase consentimiento fiscal*”[10].

La mayoría de los vocales opinantes entendieron asimismo, que de aceptarse la otra postura (tesis amplia); aunque pudiera resultar útil para descomprimir el funcionamiento de la tesis judicial y otorgaría mayores posibilidades de aplicación del instituto; excedería el marco legal con una interpretación al extremo del párrafo cuarto del mentado artículo 76° bis; pues se tendría que afirmar que para los delitos con pena máxima de más de tres años, susceptibles de condena condicional solo se requeriría el consentimiento fiscal sin que se exija la necesaria solicitud del interesado; afectando con ello la garantía constitucional de defensa en juicio, el principio de inocencia y el derecho a obtener una decisión judicial definitiva que resuelva su situación.

Tales argumentos, a mi modo de ver, resultan, por un lado *incompatibles* con la pacífica jurisprudencia de nuestra CSJN en cuanto a la forma de interpretar las normas; y por otro, *erróneos* por cuanto al partir de una interpretación equivocada de la norma, se llega a conclusiones ajenas a la realidad.

En efecto, no se trata de que prevalezca el primer o el cuarto párrafo del artículo 76° bis; sino de compatibilizar los mismos; interpretarse en un todo armónico, evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones. Asimismo, no deben entenderse con el alcance más restringido, sino en forma tal que se cumpla con el propósito de la ley, conforme a los principios de una razonable y discreta interpretación.

Sostener como fundamento que excedería el marco legal interpretativo al extremo del cuarto párrafo del artículo 76°; sería otorgarle –sen sentido inverso- una preeminencia al primer párrafo del mencionado artículo. Hay que darle el sentido a la norma en que puedan compatibilizar ambos

párrafos; evitando que uno de ellos deje inoperativo al otro.

Resulta errónea la interpretación de que en los supuestos del cuarto párrafo solo se requiera el consentimiento fiscal, sin la solicitud del interesado; ya que, del juego armónico del artículo en cuestión; para los supuestos de penas máximas de más de (3) años susceptibles de condena condicional; además de la solicitud del interesado -requisito previsto en el primer párrafo- se necesita el consentimiento del fiscal-requisito exigido en el cuarto párrafo-.

Interpretándose de esta manera, de modo alguno se vulneran las garantías constitucionales mencionadas -defensa en juicio, el principio de inocencia y el derecho a obtener una decisión judicial- ya que es el propio interesado quien solicita la aplicación del instituto que nos ocupa.

4.1.2. Amplia

La otra corriente interpretativa, entendió que debe admitirse la aplicación de la “probation” aún tratándose de penas máximas en abstracto superiores a tres años; en función de la exégesis de la norma en su conjunto, y en especial de lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 76° bis.

Esta tesis, denominada “amplia”, también tuvo cabida jurisprudencial; aunque su máximo referente fue la Corte Suprema al sentenciar en la causa “*Acosta*”, donde se sostuvo que “...*el criterio que limita el alcance del beneficio previsto en el artículo 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 de derecho penal de última ratio y pro homine, toda vez que 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*”[11].

En efecto, intentar vedar la aplicación de la *probation* a los delitos con penas máximas superiores a (3) años pero susceptibles de condena condicional, dejaría sin sentido al cuarto párrafo del artículo en cuestión. Como lo dijo la Corte[12], la inconsecuencia o falta de previsión no se supone en el legislador y, por esto, es principio de que las leyes se interpretan evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones y adoptando como verdadero el que concilie y deje todas con valor y efecto.

Debemos considerar también que, de no aceptarse la tesis amplia, a la par de lo mencionado en el párrafo precedente, afectaría de un modo liminar el principio del derecho penal de *última ratio*, negando un derecho al imputado que la propia ley le reconoce.

Otro argumento que se reconocen a favor de esta tesis interpretativa amplia, es el uso que la ley hace en el artículo 76° bis al referirse al órgano jurisdiccional, refiriéndose a “*juez*” en el párrafo tercero y a “*tribunal*” en el párrafo cuarto; lo que admite la existencia de supuestos de procedencia distintos, al resultar compatibles con el órgano jurisdiccional que en la etapa del debate puede acordar la suspensión del proceso a prueba.

Asimismo, encontramos como argumento a favor de esta tesis, en que resulta más coherente con la finalidad perseguida por el instituto; a los fines de buscar medios alternativos que limiten o reduzcan los efectos estigmatizantes de la pena privativa de la libertad, como así también

descongestionar el funcionamiento de los tribunales.

No obstante las interpretaciones que se dieran en ambos sentidos, el tema quedó zanjado –por decirlo de alguna manera- con la interpretación del tribunal cimero al receptar la tesis amplia en el mencionado fallo, al que le siguieron otros en esa línea argumental[13]; siendo hoy la tesis que mayor adeptos posee[14].

En síntesis, podemos decir que de ambas corrientes interpretativas, los argumentos a favor de la tesis “amplia”, es decir, aquella que recepta la procedencia de la probación a los delitos con penas máximas superiores a (3) años susceptibles de aplicar condena condicional; gravitan con mayor peso, por cuanto es una interpretación que recepta al instituto en su conjunto, sin que prevalezca una sobre la otra; la que comprende –además- en mayor medida, la finalidad perseguida por el legislador al instaurar el régimen que nos ocupa.

4.2. Artículo 10° de la ley 24316

La ley que introdujera la suspensión del juicio a prueba a nuestro ordenamiento jurídico, previó en su artículo 10° que: ***“Las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuesto en las leyes 23737 y 23771”***; lo que trajo discrepancias interpretativas en cuanto a la aplicabilidad del instituto a los delitos penales tributarios.

Una línea interpretativa, considero que existiendo un régimen especial de extinción de la acción penal en la ley penal tributaria[15]; resultaba inaplicable la “probation” a los mismos[16].

Un sector de la doctrina, interpretaba que con la entrada en vigencia de la ley penal tributaria, resultaba incompatible la “probation” con la misma, pues al contener la norma tributaria escalas penales de relevancia, se pretendió introducir preocupación en la sociedad por los delitos tributarios[17].

Interpretándose además –siguiendo en el mismo sentido- que tal disposición asegura la prevalencia de la extinción de la acción penal específica respecto del precepto general del artículo 76° bis del Código Penal; *“ya que la ley penal tributaria contiene un régimen de suspensión de trámite y de suspensión y sustitución de la pena estrechamente vinculado a las características propias de los delitos que acuña”*[18].

En un sentido inverso a dicha tesis, se sostuvo con una interpretación más amplia, que aún ante la existencia del régimen especial de extinción de la acción penal en el ordenamiento penal tributario, resultaba aplicable el instituto que nos ocupa a los delitos penales tributarios. Se dijo que una correcta hermenéutica del artículo 10° de la ley 24316 es que los regímenes especiales permanecerán invariables, es decir, continúan vigentes, sin ser derogados ni modificados por este último[19]. Resultando irrazonable excluir de la suspensión del juicio a prueba a aquellos delitos previstos en la ley 24769[20].

Se dijo asimismo que de los textos legales en cuestión, no surge que se encuentre prohibida la aplicación de la “probation” para ningún delito penal tributario –ni de la ley actual ni de 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 16º de la ley penal tributaria”*[21].

En igual sentido desde la doctrina se dijo que no habiendo prohibición expresa al respecto, nada impide la aplicación alternativa o subsidiaria de la “probation” y el régimen de extinción de la acción penal específico previsto en la normativa tributaria[22].

El *quid* de la cuestión, radica en el significado que se le otorga al vocablo “alterar”; en mi opinión, este posee el significado –conforme al diccionario de la Real Academia Española- de *“cambiar la esencia de una cosa”*; quedando claro al sostener legislador que las disposiciones de la probation *“no alteraran los regímenes especiales de las leyes 23737 y 23771”*, que se refiere a que no sustituye o modifica a dichos regímenes de extinción específica de la acción penal; sino todo lo contrario, que coexisten a la par.

No obstante lo mencionado anteriormente, debemos tener presente que el artículo 10º mencionado, se refería expresamente a la ley 23771; legislación que fuera derogada por su sucesora 24769; la que disponía –hasta que fuera modificada por la ley 26735- otro régimen especial de extinción de la acción penal.

En este sentido, se dijo que ha perdido vigencia la discusión existente en el tema, en virtud de que el artículo 10º de la ley 23416 alude a un régimen especial dispuesto en un ordenamiento –ley 23771- que ha sido sustituido por otro –ley 24769- *“que nada dispuso al respecto, resulta sencillo afirmar la plena vigencia de tal instituto en este ámbito”*[23].

En suma, el mentado artículo 10º de la ley que introdujera la probation al Código Penal, sostenía la coexistencia de la suspensión del proceso a prueba con el régimen de extinción de la acción penal prevista en el artículo 14º de la ley 23771; a lo que debemos agregar que esta última norma se encuentra derogada por la ley penal tributaria vigente; por lo que no quedan dudas al respecto que la pretendida limitación no resulta aplicable en materia penal tributaria.

III.- LA “PROBATION” Y LA LEY 24769

Para analizar el instituto que nos ocupa y su posible aplicación frente a las distintas figuras que prevé el ordenamiento penal tributario, resulta necesario hacer un corte a fines del año pasado, donde se incorpora al derecho positivo modificaciones sustanciales en la ley penal tributaria[24] y en el Código Penal. Es decir, un antes y un después de la ley 26735.

Ello es así, porque la mencionada ley –en lo que respecta a la 24769- introduce algunas modificaciones en las conductas reprochables, incrementa los importes o montos de las condiciones objetivas de punibilidad previstas en las figuras delictivas, produce un cambio radical en lo atinente a la extinción de la acción penal del artículo 16º, entre otras cuestiones. Mientras que al Código Penal, incorpora un párrafo al artículo 76º bis, previendo –en lo que a nuestro tema se refiere- la imposibilidad de aplicar la *“probation”* a los delitos tipificados en la ley 24769.

1. ANTES DE LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY 26735

1.1. Con relación a las figuras penales

De la lectura y análisis del articulado de la ley 24769 antes de su última modificación, donde encontráramos los *delitos tributarios* (evasión simple, evasión agravada, aprovechamiento indebido de subsidios, obtención fraudulenta de beneficios fiscales, apropiación indebida de tributos); los *delitos relativos a la seguridad social* (evasión simple, evasión agravada, apropiación indebida de recursos de la seguridad social) como aquellos *delitos fiscales comunes* a ambos (insolvencia fiscal fraudulenta, simulación dolosa de pago, alteración dolosa de registros); y, de acuerdo a lo expuesto anteriormente, podemos decir que:

Todos los delitos previstos poseen una pena privativa de la libertad con un máximo –en abstracto- superior a (tres) años, lo que, de enrolarse en la tesis restringida citada; no cabría la aplicación del instituto. Sin embargo, y, conforme lo expusieramos, nuestro tribunal cimero sentó la doctrina en la tesis amplia a partir de los fallos “*Lorenzo*”, “*Acosta*” y “*Nanut*”; por lo que resulta factible su aplicación en algunos delitos previstos, teniendo en cuenta las particularidades de cada caso en concreto.

Debemos tener presente que no solo la jurisprudencia posterior a los fallos mencionados siguieron con la interpretación amplia[25], sino también que la doctrina compartió dicha tesis[26].

Sin embargo, considero que no a todas las figuras delictuales previstas en la ley 24769 resulta de aplicación la “*probation*”; ya que para la procedencia de dicho instituto se requiere –entre otros aspectos- que la eventual pena que pudiera corresponderle pueda ser de ejecución condicional; no pudiendo ser aplicada –en consecuencia- respecto de aquellos que poseen un mínimo en la escala penal superior a los 3 (tres) años.

No resultando aplicable la “suspensión del juicio a prueba” para los delitos de *Evasión impositiva agravada* (artículo 2º), *Aprovechamiento indebido de subsidios* (artículo 3º) y *Evasión agravada previsional* (artículo 8º); puesto que los mínimos de la escala penal en ellos son de 3 (tres) años y medio. De la misma manera, en aquellos casos previstos en los incisos B y C del artículo 15º, cuyos mínimos en la escala penal resultan superiores al citado tope.

No obstante lo que mencionara en el párrafo precedente, conforme lo entiende destacada doctrina[27], en caso de que se impute la *tentativa* de esos delitos excluidos por la escala penal, resultaría viable la “*probation*” en virtud de que el mínimo de dicha escala penal se vería reducido a la mitad, de conformidad al criterio sentado por la jurisprudencia[28].

Tampoco resultaría admisible la “*probation*” para el delito previsto en el artículo 15º inciso A de la ley; pues si bien por los umbrales mínimos de la pena que podría corresponderle como partícipe de cualquiera de los delitos previstos en principio encuadraría en lo enunciado en los párrafos precedentes, la inaplicabilidad viene dada por otro condicionante; cual es la improcedencia para aquellos delitos reprimidos con pena de inhabilitación.

En efecto, el artículo 15º en su inciso A; dispone para aquellas personas que dictaminase, certificaren, entre otras actividades para facilitar la comisión de los delitos tributarios; le

corresponderá además de la pena privativa de libertad en su carácter de partícipe, la pena de inhabilitación especial por el doble del tiempo de la condena; por lo que, a tenor de lo dispuesto por el artículo 76° bis en su penúltimo párrafo, se encuentra vedada la posibilidad de acceder al beneficio de la *probation*.

No debemos olvidar que la aplicación del instituto que nos ocupa a los delitos tributarios viene en función de la interpretación “amplia” de dicho instituto, por lo que debe darse como requisito necesario para su procedencia que sea la primera vez que se imputa el delito[29] y que el fiscal preste conformidad al mismo.

Asimismo, es necesario que se den otros condicionantes previstos en los artículos del Código Penal relacionados a la “*suspensión del juicio a prueba*”: que el pedido sea realizado por parte del imputado, que ofrezca la reparación del daño, el abandono de los bienes presumiblemente decomisables –en caso de existir-.

En caso de que en los delitos tributarios hayan participado funcionarios o empleados públicos en ejercicio de sus funciones; considero que no resulta posible para ellos la “*probation*”; pues, por una parte se incrementa el mínimo de las escalas penales[30], lo que podría superar los umbrales mínimos mencionados; pero, sobre todo porque el propio artículo 76° bis en su penúltimo párrafo veda tal posibilidad. Además, la ley penal tributaria impone en estos casos como sanción accesoria a la pena correspondiente, la de inhabilitación[31], lo que imposibilita su aplicación a tenor de lo mencionado.

Cabe preguntarnos también si la inaplicabilidad del instituto en los supuestos de intervención de funcionarios públicos comprende a los delitos de *apropiación indebida de tributos* y de *apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social* previstos en los artículos 6° y 9°; ya que los autores de los mismos son aquellos sujetos que actúan en carácter de agentes de retención y/o percepción y podrían ser considerados, en consecuencia, funcionarios públicos.

Debemos tener presente lo que prevé nuestro Código Penal respecto al significado que se le debe dar al término “*funcionario público*”, cual es *el que participa accidental o permanentemente del ejercicio de funciones públicas, sea por elección popular o por nombramiento de autoridad competente*[32].

Respecto a ello, comparto la postura de lo sentenciado en la causa “*Elías, Jorge*” en la cual, con cita de calificada doctrina tributaria, se sostuvo que los agentes de retención y/o percepción no ejercen una función pública, puesto que son designados por una imposición legal, siendo ellos sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria en condición de “*responsables por deuda ajena*”, solidariamente responsables por el pago del tributo[33].

La ley de procedimientos tributarios, al definir los sujetos pasivos en la relación jurídica tributaria, hace un distinguo entre *responsable por deuda propia* o “contribuyente” y *responsable por deuda ajena* o “responsable” propiamente dicho. Encuadran en la condición de “contribuyentes”, aquellos sujetos que en cabeza del mismo se verifica el hecho imponible; en cambio, los “responsables por deuda ajena” son aquellos que si bien no se verifica el hecho generador en su persona, la ley los obliga al cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente por la

relación que tienen con ellos. Por ejemplo, una persona incapaz puede ser contribuyente, siendo el responsable de la deuda tributaria su curador.

La norma citada, al enunciar quienes son sujetos pasivos en carácter de “responsables por deuda ajena”, menciona expresamente a los agentes de retención y/o percepción de los tributos[34]; siendo solidariamente responsables con los contribuyentes en cuanto omitieran de retener y/o percibir o, habiendo retenido y/o percibido no ingresaran el tributo a las arcas del Estado[35].

Por ello, al no ser considerados funcionarios fiscales los agentes de retención y/o percepción de los tributos, la limitación enunciada no resultaría aplicable; pudiendo en consecuencia, ser aplicable el instituto objeto del presente trabajo.

Como corolario del presente punto podemos decir que la “suspensión del proceso a prueba” no resulta admisible en los delitos de *evasión impositiva agravada* (**artículo 2º**); *aprovechamiento indebido de subsidios* (**artículo 3º**); *evasión previsional agravada* (**artículo 8º**); *concurrencia de dos o más personas* (**artículo 15º inciso B**) y *asociación ilícita tributaria* (**artículo 15º inciso C**); por poseer umbrales mínimos de pena que superan los 3 (tres) años impidiéndoles la condena condicional; como requisito insoslayable para la procedencia de aquel; salvo que el imputado lo fuera en carácter de *partícipe*, donde al reducirse los umbrales mínimos a sus mitades por un criterio jurisprudencial, cabría la condena condicional. Tampoco puede aplicarse la “*probation*” en la figura delictual del **artículo 15º inciso A**; por tener como pena accesoria la inhabilitación.

Para el resto de los delitos previstos, *evasión simple impositiva* (**artículo 1º**); *obtención fraudulenta de beneficios fiscales* (**artículo 4º**), *apropiación indebida de tributos* (**artículo 6º**), *evasión simple previsional* (**artículo 7º**), *apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social* (**artículo 9º**), *insolvencia fiscal fraudulenta* (**artículo 10º**), *simulación dolosa de pago* (**artículo 11º**) y *alteración dolosa de registros* (**artículo 12º**); resulta admisible el instituto de la “*probation*”, supeditado al cumplimiento de los requisitos exigidos que viéramos anteriormente (consentimiento del fiscal, no intervención de funcionario público, reparación de daños, etc.).

1.2. Con relación a la extinción de la acción penal específica

El artículo 16º de la ley 24769 -antes que fuera modificado por la ley 26735-; preveía un régimen especial de extinción de la acción penal; posibilitándole al imputado la “*fuga del proceso*” bajo determinadas condiciones: solo podía utilizar el beneficio por única vez; debía corresponder a los *delitos de evasión simple impositiva* (artículo 1º) o *previsional* (artículo 7º), el imputado debía regularizar su situación, aceptando la pretensión fiscal en forma total e incondicional. Asimismo existía un aspecto temporal; y es que el imputado tenía la posibilidad de hacer uso de la dispensa hasta el momento anterior de que el fiscal requiera la elevación a juicio.

En este aspecto, debemos tener presente además, que la normativa penal tributaria antecesora a la ley 24769, también disponía un régimen especial de extinción de la acción penal; aunque con menos condicionantes que los de su sucesora[36].

Como lo dijera anteriormente al tratar la limitación prevista por el artículo 10º de la ley 24316; resulta de plena aplicación el instituto de la “*probation*” a los delitos penales tributarios previstos

en la ley 24769; pues, más allá de la interpretación que pueda darse al mentado artículo 10° en cuanto resultare incompatible o no la *probation* con el régimen específico de extinción de la acción penal, este se refiere concretamente a una ley penal derogada, es decir a la ley 23771 y no a su sucesora la ley 24769.

En síntesis, antes de la última reforma de la ley 24769; el artículo 16° de esta última, preveía una extinción de la acción penal específica para los delitos de evasión simple impositiva y previsional; la que coexistía con el instituto de la “suspensión del proceso a prueba”; pudiendo ser aplicados ambos regímenes de salidas alternativas del proceso penal tributario en la medida que se cumplan los requisitos exigidos en ellos.

2. DESPUES DE LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY 26735

2.1. Improcedencia del instituto a los delitos penales tributarios

Como lo dijera al comienzo del presente acápite, la ley 26735[37] produjo modificaciones importantes en la ley penal tributaria, pero sobre todo, a través de su artículo 19°, con el que se agrega el último párrafo al artículo 76° bis; generando un cambio sustancial en el instituto que nos ocupa en relación a los delitos penales tributarios; al disponer que “*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*”.

En otras palabras, lo que dispone la ley 26735 es que a partir de la vigencia de la misma, la “*probation*” no resulta aplicable a los delitos penales tributarios, que se encuentran previstos en la ley 24769. Es decir, para los delitos cometidos a partir del 06/01/2012 –fecha de entrada en vigencia de los cambios mencionados- no puede utilizarse el instituto de la “*suspensión del juicio a prueba*” para la ley 24769.

Ahora bien, enfocados en la validez temporal de la norma, cabe preguntarnos que sucede en aquellos supuestos en que los delitos fueron cometidos con anterioridad a la entrada en vigencia, pero que al momento de la posible utilización del instituto que nos ocupa ya se encontraba en el plexo normativo la limitación, resulta aplicable? En otras palabras, que sucede con las causas en trámite, procedería la “suspensión del proceso a prueba” o no?

Considero que la respuesta al interrogante dependerá de a que ámbito del derecho penal –sustancial o procesal- que se enfrasque a la “*probation*”.

Con justa razón, se dijo que la discusión sobre la pertenencia del instituto al derecho penal de fondo o procesal, tiene especial repercusión sobre los delitos penales tributarios, ya que, en caso de incorporarlos al ámbito procesal, dicha alternativa no podría aplicarse en las causas en trámite[38].

Ello es así porque de considerar al instituto que nos ocupa dentro del derecho procesal; en virtud del principio “*tempus regit actum*” no podría aplicarse el mismo a las causas en trámite; pues tal regla significa que los actos jurídicos se someten a las normas bajo cuya vigencia se realizan.

En cambio, de pertenecer a la órbita del derecho sustantivo o de fondo, en virtud de del principio

de la “*ley penal más benigna*” previsto por el artículo 2° del Código Penal, debería aplicarse el instituto, en las condiciones que mencionáramos en el acápite anterior.

A mi criterio, la “*probation*” o “*suspensión del juicio a prueba*” es un instituto que pertenece al ámbito del derecho penal sustantivo o de fondo, no solo por encontrarse regulado específicamente en el Código Penal, sino también de la exégesis del primer párrafo del artículo 293° del Código Procesal Penal de la Nación.

En definitiva, para aquellos delitos cometidos a partir de la vigencia de la ley 26735 no resulta procedente la “*suspensión del proceso a prueba*”; en cambio, si fueron cometidos con anterioridad a la vigencia de aquella, pero se encontrare vigente al momento de imputársele el mismo o durante el trámite del proceso penal; procede la “*probation*” en virtud del principio de la ley penal mas benigna.

2.2. El nuevo artículo 16° de la ley 24769

Como lo mencionara anteriormente, la ley 24769 –antes de la última reforma-, disponía en su artículo 16° una extinción específica de la acción penal, conocida como “*fuga del proceso*”; la misma fue sustituida por un nuevo instituto con marcadas diferencias con aquella.

El actual régimen previsto en el artículo 16° de la ley 24769, no resulta una salida alternativa del proceso penal; ya que procede cuando el obligado regulariza espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones fiscales evadidas sin que ello sea consecuencia de una inspección iniciada, observaciones por parte de la AFIP o de denuncia; por lo que nunca estuvo el obligado inmerso en un proceso penal; ergo no puede hablarse de salida del mismo.

Debemos recordar que uno de los argumentos que los tribunales inferiores sostenían para la improcedencia de la “*probation*” a los delitos tributarios, era que en la ley penal tributaria existía un régimen de extinción de la acción específico, argumento este que –más allá de que era incorrecto conforme lo viéramos *supra*- cae por su propio peso al desaparecer la “*fuga del proceso*” de la mentada norma.

3. La posible inconstitucionalidad del artículo 19° de la ley 26735

No obstante disponer el artículo 19° de la ley 26735 la inaplicabilidad de la “*probation*” a los delitos tipificados en la ley penal tributaria; desde un sector de la doctrina se dejó planteada la posibilidad de que el citado artículo se encuentre en pugna con el principio de igualdad amparado en nuestra Carta Magna, en concordancia con fundamentos esgrimidos por el Tribunal Cimero[39].

Sostiene el autor citado que la Corte Suprema de Justicia de la Nación -con su composición actual-, en el fallo “*Véliz*” declaró inconstitucional a la norma que excluía al tráfico de drogas de la ley del dos por uno; en donde, con remisión a los fundamentos de otro fallo –“*Nápoli, Karina*”- se sostuvo que si determinado delito afecta en magnitud el bien jurídico protegido, hay que elevar la pena del mismo para excluirlo de la excarcelación y no dejar sin efecto un beneficio que es para todos los delitos.

Debemos tener presente que el fundamento esgrimido por el autor en las causas citadas, no fue el

único para sostener lo decidido; sino que gravitó en mayor medida –a mi criterio- por estar por en juego el derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable acordado a toda persona que se encuentre detenida.

Si bien comparto que hubiese sido conveniente elevar los umbrales penales en aquellos delitos considerados de mayor gravedad, imposibilitando la condena y por ello la improcedencia de la “*probation*”; en lugar de eliminar esta última para todos los delitos previstos en la norma; considero que ello debió ser en consonancia con una adecuada técnica legislativa.

Sin embargo, no creo que afecte el principio de igualdad consagrado en nuestra Constitución Nacional, pues este no significa que todos los habitantes deban recibir el mismo trato de parte de la ley, sino que todos los que se encuentran en igualdad de condiciones, deben ser idénticamente considerados.

Como conclusión, puedo afirmar que a partir de la vigencia de la ley 26735 se produce un cambio significativo en cuanto a la “suspensión del proceso a prueba” en lo referido a los delitos tipificados en la ley 24769; resultando inaplicable la “*probation*” respecto de aquellos delitos cometidos desde su vigencia; siendo la excepción a ello los casos en que los delitos fueron cometidos con anterioridad a su vigencia. Asimismo, concluir que la “fuga del proceso” desapareció de la legislación penal tributaria, siendo sustituido por otra figura distinta a aquella; y que, la limitación general a la aplicación de la “suspensión del proceso a prueba” no vulnera el principio de raigambre constitucional de igualdad.

IV.- LA “PROBATION” Y LA LEY 11683

La ley 11683, conocida como *ley de procedimientos tributarios*, no solo es una norma que contempla aspectos de procedimientos ante el organismo de recaudación nacional –AFIP(DGI)-, sino que también prevé varias cuestiones sustanciales o de fondo. Dentro de estas últimas, podemos observar –a modo de ejemplo- en lo que respecta al régimen infraccional, las conductas punibles y sanciones correspondientes a las mismas, previstas en el capítulo VI de su título I.

Si bien las sanciones previstas para aquellos sujetos que transgreden dicho ordenamiento –en principio- son multas en su mayoría y clausura del establecimiento comercial y suspensión de matrícula registral para una infracción en especial[40]; lo que impediría la aplicación de la “*probation*” a los mismos; existen un par de situaciones en las que se prevé sanciones de arresto; con lo cual resulta necesario su análisis para considerar su posible aplicación.

1. QUEBRANTAMIENTO DE LA CLAUSURA

La infracción formal más gravosa que prevé la ley 11683 es aquella prevista en su artículo 40°, en la que se sanciona en forma conjunta con la clausura del local comercial (entre 3 y 10 días), una multa graduable (entre \$ 300 y \$ 30.000) y en caso de corresponder, la suspensión de la matrícula o registro.

En aquellos supuestos en que quedase firme el acto administrativo que impuso las sanciones, y se proceda a efectivizar la sanción de clausura, durante el tiempo de la misma, debe cesar totalmente

la actividad en el establecimiento correspondiente.

Puede suceder que durante el cumplimiento de la pena, se viole el precinto o faja correspondiente; en cuyo caso, dispone la ley que ante dicho quebrantamiento será sancionado con el infractor con arresto de 10 (diez) a 30 (treinta) días y con una nueva clausura por el doble del tiempo de aquella; siendo competentes para ello los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los Jueces Federales del interior del país[41].

Compartimos con calificada doctrina que el autor del presente ilícito solo puede ser el contribuyente afectado por la clausura, ya que si el autor fuere un tercero que obrase en forma autónoma, el hecho no sería típico[42].

Cabe preguntarnos en este caso, si, habiendo quebrantado la sanción de clausura impuesta, podría el sujeto infractor solicitar la “*probation*” o “*la suspensión del juicio a prueba*” en lo concerniente a la sanción de arresto.

Podemos ver jurisprudencia que se perfiló por la procedencia del instituto al caso que nos ocupa, donde el imputado propuso la realización de tareas comunitarias en una iglesia y la suma de \$ 1.000 (mil pesos) como medida reparatoria[43]; así también en otra causa se propuso tareas en un comedor comunitario con la fijación de 2160 (dos mil ciento sesenta) horas para prestar las tareas por parte de la imputada; considerando en la apelación que resulta excesivo en relación a la gravedad del delito, en tanto la pena máxima de arresto prevista por la ley al caso equivaldría a 720 (setecientos veinte) horas[44]. Igualmente, un sector de la doctrina[45] se perfiló por la afirmativa de la aplicación de la “*probation*” al delito que nos ocupa.

Sin embargo, debemos tener presente que en otra causa no se aceptó la “suspensión del proceso a prueba” por considerar que “*no procede contra las resoluciones recaídas por la apelación de sanciones administrativas –de carácter contravencional- impuestas por la DGI ante el juez y su alzada...*” [46].

Respecto al fallo mencionado en el párrafo anterior, considero que el Tribunal equivoca en el razonamiento para denegar el instituto de la “*probation*”.

Para demostrar mi aseveración, resulta necesario tener presente que existen 3 (tres) posturas o corrientes interpretativas en cuanto a la naturaleza jurídica de los ilícitos previstos en la ley 11683 en general:

A)- Hay quienes sostienen que es de “*naturaleza penal*” por considerar que no existe una diferencia sustancial u ontológica entre los delitos tipificados en el Código Penal con aquellos previstos en la ley 11683, asimismo, que poseen la característica en común de tutelar un bien jurídico protegido. Sosteniendo dicha naturaleza, tiene como consecuencia que los institutos y principio previstos en el Código Penal resultan de aplicación a los ilícitos tributarios –salvo disposición en contrario- en virtud de lo dispuesto por el artículo 4º del mencionado Código Penal.

B)- Otra corriente, sostiene que los ilícitos de la ley 11683 son de “*naturaleza administrativa*”;

fundamentando ello en la diferencia existente entre delitos y contravenciones, y en especial, en cuanto al órgano que impone las sanciones; en los delitos es un Juez de la órbita del Poder Judicial, en cambio en las contravenciones es el denominado “juez administrativo” que es un funcionario del organismo fiscal que se encuentra dentro de la órbita del Poder Ejecutivo. Su consecuencia, *ergo*, es que no se aplican los principios e institutos del Código Penal.

C)- Una tercera corriente, partiendo de que el Derecho Tributario es autónomo, puede crear sus propios sujetos, su propio objeto, también lo puede hacer respecto a sus ilícitos; por lo que estos no se de naturaleza penal ni administrativa, sino que son de “*naturaleza tributaria*”; con lo cual los institutos y principios penales no resultarían aplicables, salvo que la norma tributaria expresamente lo disponga.

Más allá de las distintas interpretaciones en cuanto a la naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios previstos en la ley 11683 en forma general; existen algunos ilícitos en particular en que no se discuten su naturaleza, por ejemplo en los ilícitos de defraudación fiscal y en la clausura del establecimiento; donde la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sentenció que los mismos son netamente de raigambre penal[47].

En el caso en concreto de modo alguno puede sostenerse que se trate de una sanción de naturaleza administrativa; pues los fundamentos para sostener ello no son tales.

En efecto, la sanción de arresto no la aplica el “juez administrativo”, sino el juez natural que pertenece a la órbita del Poder Judicial, como lo dijera anteriormente, el juez con competencia en lo penal económico si se trata de un delito cometido en la Capital Federal o los Jueces Federales en el resto de la República Argentina. Asimismo, no podría considerarse una “contravención” al quebrantamiento de la clausura, cuando se penaliza la misma con una sanción privativa de la libertad.

Como síntesis de lo expuesto, considero que frente a al quebrantamiento de la sanción de clausura del establecimiento por parte del contribuyente, por trata de un ilícito de naturaleza penal resulta plenamente aplicable las disposiciones del artículo 4° del código de fondo; pudiendo verse beneficiado aquel por el instituto de la “*probation*”, por tratarse de un delito de acción pública conminado con una pena privativa de la libertad cuyo monto máximo no supera los 3 (tres) años.

2. QUEBRANTAMIENTO DEL SECRETO FISCAL

La ley de procedimientos tributarios prevé en su artículo 101°, el instituto del secreto fiscal, mediante el cual se prohíbe la divulgación de los datos que figuran en las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan ante el organismo de recaudación[48]. Tal obligación va dirigida a los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Como lo sostiene calificada doctrina, el secreto fiscal constituye un aspecto del derecho a la intimidad, vinculado directamente con la libertad individual; protegiendo jurídicamente los sentimientos, hábitos, costumbres, las relaciones familiares, la situación económica y en general todo ello que por la comunidad están reservadas al propio individuo y cuyo conocimiento y

divulgación por extraños significa un peligro real o potencial a la intimidad[49].

Tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que el secreto fiscal no ha sido en beneficio del fisco, sino de los contribuyentes o terceros que podrías verse perjudicados o afectados por la divulgación de los datos que obran en poder de aquel[50].

El mentado artículo dispone que quienes divulguen o reproduzcan dicha información secreta, incurrirán en la pena prevista en el artículo 157° del Código Penal; la que dispone una pena de prisión con una escala que va de un mes a 2 (dos) años; más inhabilitación especial de 1 (uno) a 4 (cuatro) años para el funcionario público; en caso de corresponder.

Atento a que la violación al mencionado precepto corresponde una sanción de prisión; debemos analizar la posibilidad de aplicación del instituto que nos ocupa.

Del análisis del mismo, podemos observar que se trata de un delito de acción pública y que la escala penal se encuentra dentro de los límites previstos en el primer párrafo del artículo 76° bis para la procedencia de la “suspensión del proceso a prueba”.

No obstante ello, tenemos que tener en cuenta también, las otras limitaciones que enunciáramos al tratar el tema que nos ocupa, y, una de ellas es la prevista en el penúltimo párrafo del cotado artículo, que dispone su inaplicabilidad para los funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones.

Atento a que los sujetos a quien va dirigida la obligación de no divulgar la información se trata de funcionarios públicos –en los términos del artículo 77° del Código Penal- y, en virtud de lo expresado en el párrafo que antecede; podemos sostener que no cabría la posibilidad de utilizar la “*probation*” en el presente caso.

Es decir, los funcionarios y empleados del organismo de recaudación que transgredan o violen el secreto fiscal con que se encuentran amparados los datos obrantes en dicho organismo de los contribuyentes y/o responsables, incurren en un delito que aun que sea de acción pública y con un umbral máximo de pena que encuadra en la “*probation*”, no podrán ser beneficiados con esta por estar vedada la misma para los funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones.

V.- CONCLUSIONES

En virtud de los expuesto y analizado en los puntos que anteceden, podemos realizar las siguientes conclusiones respecto al instituto de la “*probation*” o “suspensión del proceso o juicio a prueba”, a su posible aplicación con respecto a los delitos previstos en la ley penal tributaria (Ley 24769) y aquellos previstos en la ley de procedimientos tributarios (ley 11683) que prevén sanciones de arresto:

La “*probation*” prevista en nuestro ordenamiento de fondo es una salida alternativa a un proceso penal; cuya denominación proviene del derecho anglosajón, donde existía un instituto de características semejantes aunque con connotaciones mas parecidas al instituto de la “diversión”. Nuestro Código Penal la denomina “*suspensión del juicio a prueba*”; mientras que el Código

Procesal Penal la llama “*suspensión del proceso a prueba*”; siendo esta última denominación la más acertada, por ser aplicable el instituto en cualquier etapa del proceso y no necesariamente en la del juicio.

La “*suspensión del proceso a prueba*” es un mecanismo previsto legalmente, mediante el cual a los imputados de determinados delitos y bajo determinadas condiciones, se les suspende el proceso penal, con la posibilidad de extinguirse la acción penal al término de la misma.

El instituto posee una doble finalidad, por un lado el de otorgar al imputado una posibilidad evitar las consecuencias negativas del encarcelamiento, buscando su resocialización con normas de conducta; y por otro, descomprimir los juzgados, evitando un desgaste jurisdiccional en aquellas causas de escasa trascendencia.

La “*probation*” procede a instancia del imputado, cuando se trata de un delito de acción pública con penas de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de 3 (tres) años; debiendo el encartado ofrecer hacerse cargo de la reparación del daño en la medida de sus posibilidades y dar cumplimiento a las reglas de conducta que se le impongan.

Existen 2 (dos) interpretaciones en cuanto a la procedencia de “*probation*”, la “restringida” que sostiene que solo resulta aplicable cuando la pena máxima del delito en cuestión no supere en abstracto el tope de 3 (tres) años; mientras que la “amplia” considera que resulta factible aunque supere en abstracto el mencionado tope, en la medida que corresponda la condena condicional y el fiscal manifieste su consentimiento.

La interpretación que corresponde aplicar es la denominada tesis “amplia”, cuyos argumentos son los que gravitan con mayor peso, con una interpretación de la norma en su conjunto armónico, sin la prevalencia de una disposición sobre otra; comprendiendo además en mayor medida la finalidad perseguida por el legislador.

Al disponer el artículo 10° de la ley 24316 que la “*probation*” no altera el régimen de extinción de la acción penal previsto en la ley 23771, se entiende que no lo sustituye, sino que ambos regímenes de salidas al proceso penal coexisten; es decir, que la “fuga del proceso” prevista en el artículo 14° de la ley 23771 puede aplicarse, al igual que el instituto que nos ocupa. Coexistiendo asimismo, la extinción de la acción penal prevista en el artículo 16° de la ley 24769 con anterioridad a la reforma introducida por la ley 26735, con la “*probation*” al no existir norma alguna que impida o prohíba ello.

Hasta la reforma introducida por la ley 26735; a la ley 24769 cabía la aplicación de la “*suspensión del proceso a prueba*”, con ciertas limitaciones según las características de los delitos previstos.

A los imputados de los delitos de *evasión simple impositiva* (artículo 1°), *obtención fraudulenta de beneficios fiscales* (artículo 4°), *apropiación indebida de tributos* (artículo 6°), *evasión simple previsión* (artículo 7°); *apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social* (artículo 9°); *insolvencia fiscal fraudulenta* (artículo 10°), *simulación dolosa de pago* (artículo 11°) y *alteración dolosa de pago* (artículo 12°); les cabía la posibilidad de aplicar el beneficio de la “*probation*” de ser procedente la condena condicional; siempre que: no se trate de funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones, que haya consentimiento del fiscal; que ofrezca la reparación del daño en la medida de sus posibilidades y demás requisitos exigidos en la norma.

Los agentes de retención y/o de percepción no son empleados o funcionarios públicos, sino sujetos pasivos del tributo en carácter de responsables por deuda ajena, siéndoles aplicable en consecuencia la “*probation*” a los delitos de *apropiación indebida de tributos* (artículo 6°) y *apropiación indebida de recursos de la Seguridad Social* (artículo 9°).

Los imputados de los delitos de *evasión impositiva agravada* (artículo 2°), *aprovechamiento indebido de subsidios* (artículo 3°); *evasión previsional agravada* (artículo 8°); *concurrencia de personas* (artículo 15° inciso B); *asociación ilícita tributaria* (artículo 15° inciso C) -salvo que lo fueran en carácter de partícipes-, no podían beneficiarse del instituto que nos ocupa, por poseer umbrales mínimos de las penas superiores al límite previsto para la condena condicional.

Los profesionales imputados del delito previsto en el **artículo 15° inciso A**, no podían beneficiarse de la “*probation*” por poseer como pena accesoria a la correspondiente como partícipe de los delitos que se traten, la inhabilitación de su matrícula.

A partir de la vigencia de la ley 26735; la “*suspensión del juicio a prueba*” no resulta aplicable; salvo que el delito se haya cometido con anterioridad a la misma; en cuyo caso será procedente con las condiciones expuestas en las conclusiones que anteceden.

La ley de procedimientos tributarios nacionales prevé dos situaciones en la que se penaliza con sanciones privativas de la libertad: el quebrantamiento de una sanción de clausura del establecimiento realizada por el contribuyente y la violación del secreto fiscal de parte de los funcionarios o empleados del organismo fiscal.

El *quebrantamiento de la clausura* (artículo 44°) es de naturaleza penal, siendo en consecuencia aplicables los institutos y principio previstos en el Código Penal. Entre ellos, encontramos a la “*probation*”, pudiendo ser utilizada la misma por encuadrar en los requisitos exigidos para su procedencia (delito de acción pública, pena de reclusión o prisión cuyo máximo no excede los tres años).

En el delito de ***violación del secreto fiscal*** (artículo 101º), por ser los autores empleados o funcionarios públicos, se encuentra vedada la posibilidad de beneficiarse a estos con la “*suspensión del proceso a prueba*”, por expresa limitación contenida en la normativa penal.

VI.- BIBLIOGRAFÍA

- V **Argnani, P. y García Lois, A.** *La suspensión del juicio o proceso a prueba. La opinión del Supremo Tribunal: los fallos “Acosta”, “Norberto” y “Lorenzo” de la C.S.J.N.*, en <http://www.doctrinajuridica.com.ar/articulos/400601.html>.
- V **Barroeteveña, D.** (2010) *La suspensión del proceso penal a prueba (“probation”) en la ley penal tributaria*, en Tratado del régimen penal tributario, Tomo III, Bertazza H. y Marconi N. (dir), Buenos Aires, Argentina: editorial La Ley, p.569.
- V **Barroeteveña, D.** (2011) *Aplicación de la suspensión del proceso penal a prueba a los delitos tipificados en la ley penal tributaria*, en El delito fiscal, Tomo II, Urresti E. y Comes F. (dir), Buenos Aires, Argentina: editorial Ad Hoc.
- V **Bertazza H. y Díaz Ortiz J.** (1997) *La clausura impositiva. Factor de cumplimiento de los deberes fiscales*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Errepar.
- V **Bertazza, H.** *Bases para la modificación de la ley penal tributaria*, editorial La Ley, Práctica Profesional, 2011-01, p.1
- V **Calvo Suárez, D.** *Suspensión del proceso a prueba*, en www.espaciosjuridicos.com.ar/suspensionprocesoprueba.
- V **Celdeiro, C., Gadea, M. e Imirizaldu, J.** (2012). *Procedimiento Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Errepar.
- V **Clariá Olmedo, J.** (2011). *Tratado de derecho procesal penal*, Tº VIII, Santa Fé, Argentina: editorial Rubinzal-Culzoni.
- V **Chamantrópulo, M.** *Consultorio tributario*, Editorial Errepar, Doctrina Tributaria, N° 376, Julio/2011, Tº XXXII, p.689.
- V **Damsky Barbosa, M.** *La suspensión del juicio a prueba y su aplicación en el ámbito tributario*, editorial La Ley, Impuestos, 2011-2, p.38.
- V **De Llano, H.** *Las nuevas salidas alternativas al proceso penal tributario. En particular, el régimen de extinción*, en Revista Argentina de Derecho Penal y Procesal Penal, 24/10/2012, IJ-LXVI-369, Buenos Aires, Argentina.
- V **Díaz Sieiro, H., Veljanovich, R. y Bergroth L.** (1993). *Procedimiento tributario*, Buenos Aires, Argentina, Ediciones Macchi.
- V **Diez, H., Coto, A. y Diez F.** (2001). *El ilícito en la ley de procedimiento tributario nacional. Un enfoque integral*, Buenos Aires, Argentina, Editorial Errepar.

- V **Folco, C.** *Breves puntualizaciones en torno a la suspensión del juicio a prueba en los procesos penales tributarios*, Buenos Aires, Argentina.
- V **Fontán Balestra, C.** (1998) *Derecho penal –introducción y parte general -*, Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo-Perrot.
- V **Frielle, G.** *Algunas consideraciones sobre el instituto de la suspensión del juicio a prueba*, en <http://www.terragnijurista.com.ar/doctrina/suspension.html>.
- V **García Lois, A.** (2009). *La suspensión del juicio o proceso a prueba*, Buenos Aires, Argentina: editorial Cátedra Jurídica.
- V **Giuliani Fonrouge, C. y Navarrine, S.** (2005). *Procedimiento tributario y de la Seguridad Social*, 9º Edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Lexis Nexis.
- V **Gómez, T.** (1999). *El procedimiento tributario y penal tributario a través de la jurisprudencia*, Buenos Aires, Argentina, Editorial La ley.
- V **Gómez, T. y Folco, C.** (2006). *Procedimiento Tributario*, 4º Edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial La Ley.
- V **González, C.** *La probation en los estados miembros del mercosur –primera parte-*, en Revista de derecho del mercosur, Buenos Aires, Argentina: editorial La Ley.
- V **Maggio, F.** *La eliminación de la probation en el nuevo régimen penal tributario*, en elDial.com – DC18F2.
- V **Navarrine, S.** *La suspensión del juicio a prueba de los delitos tributarios*, Revista Impuestos, Buenos Aires, Argentina, Octubre 2009, editorial La Ley.
- V **Núñez, R.** (1999). *Manual de derecho penal –parte general-* Córdoba, Argentina; editorial Marcos Lerner.
- V **Peluzzi, M.** (2002). *La suspensión del juicio a prueba*; en Revista de Derecho Procesal, Procesos de Ejecución II, Buenos Aires, Argentina, editorial Rubinzal – Culzoni.
- V **Pérez, L.** (2008). *Suspensión del juicio a prueba en el proceso penal tributario*, en Derecho Penal Tributario, Tomo II, Editorial Marcial Pons.
- V **Prat, A.** *Clausuras efectuadas por la AFIP: importancia del acta de constatación. Procedimiento. Recursos. Sanciones. Probation*, en <http://www.adelaprat.com>
- V **Riquert, M.** *El régimen penal tributario, la ley 24769 y la suspensión del juicio a prueba*, Buenos Aires, Argentina.
- V **Robliglio, C.** (2007). *El fiscal en el proceso penal tributario durante la etapa de instrucción*,

en Estudio sobre el proceso penal tributario, Gómez, T (cor), Buenos Aires, Argentina: Editorial Errepar, p.110.

V Semachowicz, E. (2012). *Penal tributario para contadores*, Buenos Aires, Argentina, editorial Errepar.

V Veito, V. *La suspensión del juicio a prueba y los delitos tributarios*, Revista de derecho penal y procesal penal, N° 6, año 2007.

V Viola, J. (2003). *Derecho procesal penal tributario*, Buenos Aires, Argentina: editorial La Ley.

VII.- JURISPRUDENCIA

- V “*Esso S.A.P.A.*”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 26/10/1993.
- V “*Véliz, Linda Cristina*”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 15/06/2010.
- V “*Nanut, Daniel*”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 07/10/2008.
- V “*Acosta, Alejandro*”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 23/04/2008.
- V “*Parafina del Plata*”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 02/09/1968.
- V “*Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL*”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 15/10/1981.
- V “*Lápiduz, Enrique*”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, 28/04/1998.
- V “*Kosuta, Teresa*”, Cámara Nacional de Casación Penal, en Pleno, 17/08/1999.
- V “*Littau, Dardo*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 20/04/2010.
- V “*Scarabelli, Pablo*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 08/06/2009
- V “*Reynoso, Raúl*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 27/03/2009.
- V “*Gione, Ricardo*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 12/03/2009.
- V “*Mastroberti, Paula*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 05/03/2009.
- V “*Arana, Sergio*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 20/06/2008.
- V “*Gómez, Gabriel*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 18/09/2007.
- V “*Martínez, José y Otros*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 26/09/2006.
- V “*Lañín, Aaron*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala I, 21/07/2006.
- V “*Aliberti, Omar*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, 22/03/2010.
- V “*Tolchinsky, Darío*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, 09/06/2009.
- V “*Perrota, Walter*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, 09/05/2008.
- V “*Pardo García*”, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala II, 11/08/1998.

- V **“Golle, Susana”**, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala III, 02/03/2009.
- V **“Piaskowski, Rosa”**, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala III, 31/07/2008.
- V **“Aimone, Luís y Otro”**, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala III, 13/08/2007.
- V **“López, Osvaldo”**, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV, 18/08/2011.
- V **“Fernández, Alberto”**, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV, 26/08/2010.
- V **“Vecchio, Susana”**, Cámara Nacional de Casación Penal, Sala IV, 30/12/2009.
- V **“Fernández, Nora Noemí”**, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 07/10/2005.
- V **“Todal Mader SRL”**, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 28/08/2009.
- V **“Torres, María Laura”**, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 05/08/2005.
- V **“Pueysa SA”**, Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3, 21/03/2002.
- V **“Dos Ramos, Joaquín y Otros”**, Tribunal Oral Penal Económico N° 1, 04/10/2005.
- V **“Elías, Jorge”**, Tribunal Oral Penal Económico N° 1, 20/05/1998.
- V **“Barmas, Eduardo”**, Tribunal Oral Penal Económico N° 3, 09/06/1998.

ANEXO

LEGISLACION (PARTE PERTINENTE)

CODIGO PENAL

Artículo 2: Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuera distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna.

Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.

Artículo 4: Las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto estas no dispusieran lo contrario.

Artículo 26: En los casos de primera condena a pena de prisión que no exceda de tres años, será facultad de los tribunales disponer en el mismo pronunciamiento que se deje en suspenso el cumplimiento de la pena. Esta decisión deberá ser fundada, bajo sanción de nulidad, en la personalidad moral del condenado, su actitud posterior al delito, los motivos que lo impulsaron a delinquir, la naturaleza del hecho y las demás circunstancias que demuestren la inconveniencia de aplicar efectivamente la privación de libertad. El tribunal requerirá las informaciones pertinentes para formar criterio, pudiendo las partes aportar también la prueba útil a tal efecto.

Igual facultad tendrán los tribunales en los casos de concurso de delitos si la pena impuesta al reo no excediese los tres años de prisión.

No procederá la condenación condicional respecto de las penas de multa o inhabilitación.

Artículo 27: La condenación se tendrá como no pronunciada si dentro del término de cuatro años, contados a partir de la fecha de la sentencia firme, el condenado no cometiere un nuevo delito. Si cometiere un nuevo delito, sufrirá la pena impuesta en la primera condenación y la que le correspondiere por el segundo delito, conforme con lo dispuesto sobre acumulación de penas.

La suspensión podrá ser acordada por segunda vez si el nuevo delito ha sido cometido después de haber transcurrido ocho años a partir de la fecha de la primera condena firme. Este plazo se elevará a diez años, si ambos delitos fueran dolosos.

En los casos de sentencias recurridas y confirmadas, en cuanto al carácter condicional de la condena, los plazos se computarán desde la fecha del pronunciamiento originario.

Artículo 27 bis: 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 algunas de las siguientes reglas de conducta, en tanto resulten adecuadas para la prevención 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. 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 por la sentencia.

Artículo 76 bis: 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.

En casos de concurso de delitos, el imputado también podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba si el máximo de la pena de reclusión o prisión aplicable no excediese de tres años.

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.

Si las circunstancias del caso permitieran dejar en suspenso el cumplimiento de la condena aplicable, y hubiese consentimiento del fiscal, el Tribunal podrá suspender la realización del juicio.

Si el delito o alguno de los delitos que integran el concurso estuviera reprimido con pena de multa aplicable en forma conjunta o alternativa con la de prisión, será condición, además, que se pague el mínimo de la multa correspondiente.

El imputado deberá abandonar en favor del estado, los bienes que presumiblemente resultarían decomisados en caso que recayera condena.

No procederá la suspensión del juicio cuando un funcionario público, en el ejercicio de sus funciones, hubiese participado en el delito.

Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los delitos reprimidos con pena de inhabilitación.

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.

Artículo 76 ter: El tiempo de la suspensión del juicio será fijado por el tribunal entre uno y tres años, según la gravedad del delito. El tribunal establecerá reglas de conducta que deberá cumplir el imputado, conforme las previsiones del artículo 27 bis.

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.

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, se extinguirá la acción penal. En caso contrario, se llevará a cabo el juicio y si el imputado fuere absuelto se lo devolverán los bienes abandonados a favor del estado y la multa pagada, pero no podrá pretender el reintegro de las reparaciones cumplidas.

Cuando la realización del juicio fuese determinada por la comisión de un nuevo delito, la pena que se imponga no podrá ser dejada en suspenso.

La suspensión de un juicio a prueba podrá ser concebida por segunda vez si el nuevo delito ha sido cometido después de haber transcurrido ocho años a partir de la fecha de expiración del plazo por el cual hubiera sido suspendido el juicio en el proceso anterior.

No se admitirá una nueva suspensión de juicio respecto de quien hubiese incumplido las reglas impuestas en una suspensión anterior.

Artículo 76 quater: La suspensión del juicio a prueba hará inaplicable al caso las reglas de prejudicialidad de los artículos. 1101 y 1102 del Código Civil y no obstará a la aplicación de las sanciones contravencionales, disciplinarias o administrativas que pudieran corresponder.

Artículo 77: ...Por lo términos “funcionario público” y “empleado público”, usados en este código, se designa a todo el que participa accidental o permanentemente del ejercicio de funciones públicas, sea por elección popular o por nombramiento de autoridad competente.

Artículo 157: Será reprimido con prisión de un mes a dos años e inhabilitación especial por uno a cuatro años el funcionario público que revelare hechos, actuaciones o documentos que por la ley deben quedar secretos.

CODIGO CIVIL

Artículo 1101: Si la acción criminal hubiere precedido a la acción civil, o fuere intentada pendiente ésta, no habrá condenación en el juicio civil antes de la condenación del acusado en el juicio criminal, con excepción de los casos siguientes:

1° Si hubiere fallecido el acusado antes de ser juzgada la acción criminal, en cuyo caso la acción civil puede ser intentada o continuada contra los respectivos herederos;

2° En caso de ausencia del acusado, en que la acción criminal no puede ser intentada o continuada.

Artículo 1102: Después de la condenación del acusado en el juicio criminal, no se podrá contestar en el juicio civil la existencia del hecho principal que constituya el delito, ni impugnar la culpa del condenado.

CODIGO PROCESAL PENAL DE LA NACION

Artículo 293: 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 que deba someterse el imputado y deberá comunicar inmediatamente al juez de ejecución la resolución que somete al imputado a prueba.

LEY 11683

Artículo 6: Están obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciban o que disponen,

como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables bajo pena de las sanciones de esta ley:

....

F)- los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.

Artículo 8: Responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas:

...

C)- los agentes de retención por el tributo que omitieran retener o que, retenido, dejaron de pagar a la AFIP dentro de los (15) quince días siguientes a aquel que correspondía efectuar la retención, si no acreditaren que el contribuyente ha pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de estos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la AFIP, en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas.

La AFIP podrá fijar otros plazos de ingreso cuando las circunstancias lo hicieran conveniente a los fines de la recaudación o del control de la deuda.

Artículo 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 Administración Federal de Ingresos Públicos.

b) No lleven registros o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las lleven, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos

c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige la Administración Federal de Ingresos Públicos.

d) No se encuentren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la Administración Federal de Ingresos Públicos 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 acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate.

f) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilicen 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 obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo

de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

Artículo 44: Quien quebrantare una clausura o violare los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de DIEZ (10) a TREINTA (30) días y con una nueva clausura por el doble de tiempo de aquella.

Son competentes para la aplicación de tales sanciones los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, con conocimiento del juez que se hallare de turno, procederá a instruir el correspondiente sumario de prevención, el cual, una vez concluido, será elevado de inmediato a dicho juez.

La Administración Federal de Ingresos Públicos prestará a los magistrados la mayor colaboración durante la secuela del juicio.

Artículo 101: Las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que los responsables o terceros presentan a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y los juicios de demanda contenciosa en cuanto consignen aquellas informaciones, son secretos.

Los magistrados, funcionarios, empleados judiciales o dependientes de la Administración Federal de Ingresos Públicos, están obligados a mantener el más absoluto secreto de todo lo que llegue a su conocimiento en el desempeño de sus funciones sin poder comunicarlo a persona alguna, ni aun a solicitud del interesado, salvo a sus superiores jerárquicos.

Las informaciones expresadas no serán admitidas como pruebas en causas judiciales, debiendo los jueces rechazarlas de oficio, salvo en las cuestiones de familia, o en los procesos criminales por delitos comunes cuando aquéllas se hallen directamente relacionadas con los hechos que se investiguen, o cuando lo solicite el interesado en los juicios en que sea parte contraria el Fisco Nacional, provincial o municipal y en cuanto la información no revele datos referentes a terceros.

Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones incurrirán en la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal, para quienes divulguen actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos.

No están alcanzados por el secreto fiscal los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados, a las sanciones firmes por infracciones formales o materiales y al nombre del contribuyente o responsable y al delito que se le impute en las denuncias penales. La Administración Federal de Ingresos Públicos, dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, queda facultada para dar a publicidad esos datos, en la oportunidad y condiciones que ella establezca.

El secreto establecido en el presente artículo no regirá:

- a) Para el supuesto que, por desconocerse el domicilio del responsable, sea necesario recurrir a la notificación por edictos.
- b) Para los Organismos recaudadores nacionales, provinciales o municipales siempre que las informaciones respectivas estén directamente vinculadas con la aplicación, percepción y fiscalización de los gravámenes de sus respectivas jurisdicciones.
- c) Para personas o empresas o entidades a quienes la Administración Federal de Ingresos Públicos encomiende la realización de tareas administrativas, relevamientos de estadísticas, computación, procesamiento de

información, confección de padrones y otras para el cumplimiento de sus fines. En estos casos regirán las disposiciones de los TRES (3) primeros párrafos del presente artículo, y en el supuesto que las personas o entes referidos precedentemente o terceros divulguen, reproduzcan o utilicen la información suministrada u obtenida con motivo o en ocasión de la tarea encomendada por el Organismo, serán pasibles de la pena prevista por el artículo 157 del Código Penal.

d) Para los casos de remisión de información al exterior en el marco de los Acuerdos de Cooperación Internacional celebrados por la Administración Federal de Ingresos Públicos con otras Administraciones Tributarias del exterior, a condición de que la respectiva Administración del exterior se comprometa a:

1. Tratar a la información suministrada como secreta, en iguales condiciones que la información obtenida sobre la base de su legislación interna;
2. Entregar la información suministrada solamente a personal o autoridades (incluso a tribunales y órganos administrativos), encargados de la gestión o recaudación de los tributos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a los tributos o, la resolución de los recursos con relación a los mismos; y
3. Utilizar las informaciones suministradas solamente para los fines indicados en los apartados anteriores, pudiendo revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

La Dirección General Impositiva dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos estará obligada a suministrar, o a requerir si careciera de la misma, la información financiera o bursátil que le solicitaran, en cumplimiento de las funciones legales, la Dirección General de Aduanas dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Comisión Nacional de Valores y el Banco Central de la República Argentina, sin que pueda alegarse respecto de ello el secreto establecido en el Título V de la Ley N° 21.526 y en los artículos 8°, 46 y 48 de la Ley N° 17.811, sus modificatorias u otras normas legales pertinentes.

LEY 23771 (DEROGADA)

Artículo 14: Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal, sea aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en caso de condena corresponderá la condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, por única vez el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante, o en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal.

**CUADRO COMPARATIVO DE LOS ARTÍCULOS DE LA LEY 24769, ANTES Y
DESPUES DE LA REFORMA INTRODUCIDA POR LA LEY 26735 (**

	Ley 24769 antes de la reforma introducida por la ley 26735	LEY 24769 después de la reforma introducida por la ley 26735
Artículo o 1°	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 total o parcialmente el pago de tributos al Fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.	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 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 cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año.
	Sustituido	Se agrega como bien jurídico tutelado las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Se aumenta a \$ 400.000 la condición objetiva del tipo de evasión simple.
Artículo o 2°	La pena será de TRES (3) años y SEIS (6) meses a NUEVE (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:	La pena será de TRES (3) años y SEIS (6) meses a NUEVE (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:
	a) Si el monto evadido superare la suma de un millón de pesos (\$ 1.000.000).	a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$ 4.000.000).
	b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).	b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$ 800.000).
	c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de doscientos mil pesos (\$ 200.000).	c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$ 800.000).
		d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.
	Sustituido	Se aumentan los montos objetivos a \$ 4.000.000 (evasión agravada general) y \$ 800.000 para los supuestos de testafarro y beneficios fiscales. Se agrega un nuevo supuesto de evasión agravada, la utilización total o parcial de facturas apócrifas.

Artículo o 3°	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 aprovechare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual.	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 aprovechare indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$ 400.000) en un ejercicio anual.
	Sustituido	Se agrega como bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Se aumenta a \$ 400.000 la condición objetiva.
Artículo o 4°	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, recuperos o devolución tributaria al Fisco nacional.	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, recuperos o devolución tributaria al Fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
	Sustituido	Se agrega como bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
Artículo o 5°	En los casos de los artículos 2, inciso c), 3 y 4, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.	En los casos de los artículos 2, inciso c), 3 y 4, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.
	Sin modificaciones	
Artículo o 6°	Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el agente de retención o percepción de tributos nacionales que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de diez mil pesos (\$ 10.000) por cada mes.	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 diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000) por cada mes.
	Sustituido	Se agrega como bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Se aumenta la condición objetiva a \$ 40.000 por mes.
Artículo		

o 7°	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 el pago de aportes o contribuciones o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada período.	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 ochenta mil pesos (\$ 80.000) por cada mes.
	Sustituido	Se agrega como bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Se aumenta la condición objetiva de la evasión simple previsional a \$ 80.000 por mes.
Artículo o 8°	La prisión a aplicar se elevará de TRES (3) años y SEIS (6) meses a NUEVE (9) años cuando, en el caso del artículo 7 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000), por cada período. b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos (\$ 40.000).	La prisión a aplicar se elevará de TRES (3) años y SEIS (6) meses a NUEVE (9) años cuando, en el caso del artículo 7 se verificare cualquiera de los siguientes supuestos: a) Si el monto evadido superare la suma de cien mil pesos (\$ 400.000), por cada período. b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuarenta mil pesos (\$ 160.000). Se aumentan los montos objetivos a \$ 400.000 (evasión previsional agravada general) y a \$ 160.000 en el caso de presencia de testaferros. Los montos objetivos son mensuales.
Artículo o 9°	Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) 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 diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de pesos diez mil (\$ 10.000) por cada mes	Será reprimido con prisión de dos a seis años al empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$ 20.000) 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 diez días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$ 20.000) por cada mes.
	La Administración Federal de Ingresos Públicos habilitará, a través de los	La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador

	medios técnicos e informáticos correspondientes y/o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.	provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.
	Sustituido	Se agrega como bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Se aumentan los montos objetivos a \$ 20.000 para ambos supuestos, por mes.
Artículo 10°	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 nacionales, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.	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.
	Sustituido	Se agrega como bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
Artículo 11°	Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.	Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.
	Sustituido	Se agrega como bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
Artículo 12°	Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del Fisco nacional, relativos a las obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.	Será reprimido con prisión de DOS (2) a SEIS (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare 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.

Artículo 12° bis	Sustituido	Se agrega como bien jurídico tutelado a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
Artículo 12° bis	Incorporado	Será reprimido con prisión de uno a cuatro años el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos suministrados 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.
Artículo 13°	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 la presente ley.	Nueva hipótesis delictual destinada a punir la modificación o adulteración de sistemas informáticos o controladores fiscales correspondiente al Fisco nacional, provincial o de Ciudad Autónoma de Buenos Aires.
Artículo 13°	En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.	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 la presente ley.
Artículo 14°	Sin modificaciones	En tales casos, se impondrá además la inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública.
Artículo 14°	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. Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada. 2. Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años. 3. 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. 4. 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. 5. Pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere. 6. 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

		<p>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 2 y el inciso 4.</p>
	Sustituido	<p>Se pune a las personas jurídicas dejándose de lado el principio "societas delinquere non potest". Las sanciones se aplicarán conjunta o alternativamente.</p>
Artículo 15°	<p>El que a sabiendas:</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente 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.</p>	<p>El que a sabiendas:</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer cualquiera de los delitos tipificados en la presente 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.</p>
	Sin modificaciones	No modificado
Artículo 16°	<p>En los casos previstos en los artículos 1 y 7 de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado acepta la liquidación o, en su caso, la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada. La resolución que declare extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria.</p>	<p>El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedara exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.</p>

	Sustituido	Se establece la presentación espontánea -y voluntaria, agregamos-, que eximirá de responsabilidad penal.
Artículo o 17°	Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.	Las penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales.
	Sin modificaciones	
Artículo o 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, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.	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, aun 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 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.
	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. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.	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. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.
	Sustituido	Aumenta el plazo para el dictado del acto administrativo por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos.
Artículo o 19°	Aun cuando los montos alcanzados por la determinación de la deuda tributaria o previsional fuesen superiores a los previstos en los artículos 1, 6, 7 y 9, el organismo recaudador que corresponda, no formulará denuncia penal si de las circunstancias del hecho surgiere manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible. En tal caso, la decisión de no formular la denuncia penal deberá ser adoptada, mediante resolución fundada y previo dictamen del correspondiente servicio jurídico, por los funcionarios a quienes se les hubiese asignado expresamente esa competencia. Este decisorio deberá ser comunicado inmediatamente a la	DEROGADO

	Procuración del Tesoro de la Nación, que deberá expedirse al respecto.	
Artículo 20°	<p>La formulación de la denuncia penal no impedirá la sustanciación de los procedimientos administrativos y judiciales tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o previsional, pero la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal.</p> <p>La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, o en normas análogas de las jurisdicciones locales.</p> <p>Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.</p>	<p>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 sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, o en normas análogas de las jurisdicciones locales.</p> <p>Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.</p> <p>La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, o en normas análogas de las jurisdicciones locales.</p> <p>Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial.</p>
	Sustituido	La denuncia penal no impide los procedimientos tendientes a la ddo y ejecución de la deuda tributaria al previo dictado de la sentencia en sede penal. La Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá aplicar sanciones hasta la sentencia penal.
Artículo 21°	<p>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 la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.</p> <p>Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.</p>	<p>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 la presente ley, el organismo recaudador, podrá solicitar al juez penal competente las medidas de urgencia toda autorización que fuera necesaria a los efectos de la obtención y resguardo de aquellos.</p> <p>Dichas diligencias serán encomendadas al organismo recaudador, que actuará en tales casos en calidad de auxiliar de la justicia, conjuntamente con el organismo de seguridad competente.</p>

	Sin modificaciones	
Artículo 22°	La aplicación de esta ley en el ámbito de la Capital Federal será de competencia de la justicia nacional en lo penal económico; en el interior del país será competente la justicia federal.	Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, será competente la justicia nacional en lo penal tributario, manteniéndose la competencia del fuero en lo penal económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. 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.
	Sustituido	Agrega la competencia para los tributos locales de 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.	El organismo recaudador podrá asumir, en el proceso penal, la función de querellante particular a través de funcionarios designados para que asuman su representación.
	Sin modificaciones	

[1] HADDAD Jorge Enrique, *Ley penal tributaria comentada*, pág. 4.

[2] MORENO RODRIGUEZ Rogelio, *Diccionario instructivo de derecho penal*, pág. 377.

[3] PELUZZI Marcelo, *La suspensión del juicio a prueba*, pág. 233.

[4] BARROETA VEÑA Diego, *Aplicación de la suspensión del proceso penal a prueba a los delitos tipificados en la ley penal tributaria*, pág. 1.

[5] BERTAZZA Humberto, *Bases para la modificación de la ley penal tributaria*, pág. 1.

[6] OLAZABAL Julio de, *Suspensión del proceso a prueba*, citado por GARCIA LOÍ S Adrián, *La suspensión del juicio o proceso a prueba*, pág. 31.

[7] GARCIA LOÍ S Adrián, *La suspensión del juicio o proceso a prueba*, pág. 26.

[8] CAFFERATA NORES José, *Cuestiones actuales sobre el proceso penal*, citado por GARCIA LOÍ S Adrián, *La suspensión del juicio o proceso a prueba*, pág. 26.

- [9] GARCIA LOÍS Adrián, ob. cit., pág. 27.
- [10] “*Kosuta, Teresa Ramona s/recurso de casación*”, CNCP, en pleno, 17/08/1999”.
- [11] “*Acosta, Alejandro E.*”, CSJN, 23/04/2008.
- [12] “*Esso S.A.P.A.*”, CSJN, 26/10/93; entre otros.
- [13] “*Lorenzo, Amalia*”, CSJN, 23/04/2008; “*Norverto, Jorge Braulio*”, CSJN, 23/04/2008; “*Nanut, Daniel*”, CSJN, 07/10/2008; entre otros.
- [14] GARCIA LOIS, Adrián, ob.cit., pág. 38.
- [15] Ley 23771, artículo 14°.
- [16] “*Bocchetto, Clide*”, CFed. de Córdoba, Sala A; 05/06/1996; “*Pardo García, Héctor*”, CNCP, Sala II, 11/08/1998; entre otros.
- [17] PEREZ Lorena, *Suspensión del proceso a prueba en el proceso penal tributario*, pág. 1404.
- [18] “*Pardo García, Héctor*”, CNCP, Sala II, 11/08/1998; “*Perrota, Walter*”, CNCP, Sala II, 09/05/1998; “*Zanetti, Noemí*”, CNCP, Sala II, 24/10/2006; entre otros.
- [19] “*Vecchio, Susana*”; CNCP, Sala IV, 30/12/2009.
- [20] “*Ferrari, Mario José*”, CNCP, Sala II, 01/04/2009.
- [21] Del voto de la Dra. Ángela Ledesma *in re* “*Perrota, Walter*”, CNCP, Sala II, 09/05/2008;
- [22] RIOS Carlos Ignacio, *Probación y delitos tributarios*, pág. 401. RIQUERT Marcelo, *El régimen penal tributario, Ley 24769, y la suspensión del juicio a prueba*, entre otros.
- [23] VEITO Verónica, *La suspensión del juicio a prueba y los delitos tributarios*, pág. 1147.
- [24] En el ANEXO se puede observar un cuadro comparativo de los artículos de la ley 24769; anterior y posterior a la modificación sufrida por la ley 26735.
- [25] “*Perrota, Walter*”, CNCP, Sala II, 09/05/2008; “*Causa 12114*”, CNCP, Sala III, 06/07/2010; “*Vecchio, Susana*”, CNCP, Sala IV, 30/12/2009; “*Gione, Sergio*”, CNCP, Sala I, 12/03/2009; “*Golle, Susana*”, CNCP, Sala III, 02/03/2009; entre otros.
- [26] DAMSKY BARBOSA María Coral, *La suspensión del juicio a prueba y su aplicación en el ámbito tributario*, pág. 38; NAVARRINE Susana Camila, *La suspensión del juicio a prueba de los delitos tributarios*, pág. 1601; BARROETAVERÑA Diego, *La suspensión del proceso penal a prueba (“probation”) en la ley penal tributaria*, pág. 589; entre otros.
- [27] BARROETAVERÑA Diego, ob. cit., pág. 590.
- [28] *In re* “*Villarino, Martín*”, CNCP en pleno, 21/04/1995.
- [29] Ya que el artículo 26° del Código Penal faculta a los tribunales a disponer de la condena condicional en los casos de primera condena.

[30] Ley 24769, Artículo 13º, primer párrafo.

[31] Ley 24769, Artículo 13º, segundo párrafo.

[32] Código Penal, Artículo 77º.

[33] “*Elias, Jorge*”, Tribunal Oral Penal Económico N°3, 09/06/1998 citado por VIOLA José, “*Derecho Procesal Penal Tributario*”, pág. 201.

[34] Ley 11683, Artículo 6º, inciso F.

[35] Ley 11683, Artículo 8º, inciso C.

[36] Ley 23771, Artículo 14.

[37] Ley 26735 *sancionada* el 22/12/2011; *promulgada* el 27/12/2011; *publicada* en el Boletín Oficial el 28/11/2011 y con *vigencia* a partir del 06/01/2012.

[38] MAGGIO Facundo, *La eliminación de la probation en el nuevo régimen penal tributario*, en eDial.com – DC18F2.

[39] DE LLANO Hernán, *Las nuevas salidas alternativas al proceso penal tributario. En particular, el régimen de extinción*, pág. 4.

[40] Ley 11683, Artículo 40º.

[41] Ley 11683, Artículo 44º.

[42] BERTAZA Humberto y DIAZ ORTIZ José, *La clausura impositiva*, pág. 99.

[43] “*Pueysa SA*”, Juzgado Nacional en lo Penal Económico N°3, 21/03/2002; citado por GOMEZ Teresa y FOLCO Carlos en *Procedimiento Tributario*, pág. 264.

[44] “*Fernández, Nora Noemí*”, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, 07/10/2005.

[45] PRAT Adela, *Clausuras efectuadas por la AFIP: importancia del acta de constatación. Procedimiento. Recursos. Sanciones. Probation*.

[46] “*Strumía, Mirta*”, Cámara de Casación Penal, Sala II, 10/02/1999; citado por GOMEZ Teresa y FOLCO, Carlos en *Procedimiento Tributario*, pág. 265.

[47] “*Parafina del Plata SA*”, CSJN, 02/09/1968; “*Usandizaga, Perrone y Juliarena SRL*”, CSJN, 15/10/1981; “*Lápiduz, Enrique*”, CSJN, 28/04/1998, entre otros.

[48] Aunque existen muchas *excepciones* al mismo, previsto en el propio artículo 101º como así también en el artículo 102º de la ley 11683.

[49] CELDEIRO Ernesto, GADEA María e IRIMIZALDU Juan, *Procedimiento tributario*, pág. 576.

[50] Fallos 206:419 citado por CELDEIRO, GADEA e IRIMIZALDU, ob.cit., pág. 576.

(Con comentarios en negrita realizados por GOMEZ Teresa y SCHWEIZER Federico *“Rreforma a la ley penal tributaria y previsional: cuadro comparativo entre la ley 24769 anterior a la reforma y la ley 24769 con modificaciones introducidas por la ley 26735”*).