

SUSPENSIÓN DE JUICIO A PRUEBA EN EL SISTEMA PENAL TRIBUTARIO (LA PROBATION EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS)

RICARDO ÁNGEL BASÍLICO¹

I. Introducción

Tal como lo expresa Vitale, los supuestos de extinción de la acción penal que han sido previstos en la legislación penal tributaria y provisional (antes en el artículo 14 de la derogada ley 23.771/90 y luego en el artículo 16 de la ley 24.769) deben ser considerados como pautas de valoración en pos del reconocimiento de un grupo de delitos a los que se aplica la suspensión de juicio a prueba.

Cabe aclarar que más allá de lo expresado, existen diferencias entre los institutos de las leyes especiales mencionadas y el regulado en el Código Penal (art. 76 bis y ssgtes Ley 24.316), esto resulta así toda vez que el art. 14 de la ley 23.771 y 16 de la ley 24.769, establecen supuestos de extinción de la acción penal por cumplimiento de la obligación fiscal o previsional (previa aceptación de la pretensión por parte del imputado), mientras que el Código Penal en virtud de la norma prevista en la ley 24.316 incorporó un caso de “paralización del trámite del proceso penal durante un período de prueba legalmente establecido, transcurrido el cual (y en la medida que el imputado haya cumplido satisfactoriamente con una serie de condiciones que la ley enumera) se producirá recién la extinción de la acción penal (como efecto jurídico de ese cumplimiento)”.

Sin perjuicio de lo expresado precedentemente, quizás lo más importante de señalar es que ambos supuestos (los establecidos en las normas de mención) constituyen manifestaciones del principio de oportunidad reglada por la ley, con control judicial formal, cuyo funcionamiento depende de la voluntad del imputado. En uno y en otro caso, una vez cumplidos los recaudos estableci-

¹ Doctor en Derecho. Profesor de derecho penal, Universidad John F. Kennedy.

dos por la norma respectiva la potestad sancionadora del Estado desaparece, correspondiendo declarar judicialmente la extinción de la acción penal cuyo ejercicio ya había sido iniciado.

Así las cosas, a manera de introducción debemos decir que, si para el derecho penal tributario y previsional tenemos una causal de extinción de la acción penal de considerable amplitud y accesible para las empresas, no resulta ajustado atribuir a la suspensión de juicio a prueba un alcance mas limitado que el de la mencionada ley especial tributaria, en virtud de vislumbrarse la vulneración de derechos de carácter constitucional.

El estudio que se realizará en el presente y en virtud de los nuevos fallos que se analizarán de continuo, resultará en determinar si la aplicabilidad de la suspensión del proceso penal a prueba, en el ámbito de la ley penal tributaria, altera o no el régimen de esta última regulación, ello por cuanto la ley 24.316 establece expresamente que “las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 y 23.771 (art. 10)”.

II. Suspensión de Juicio a Prueba en Delitos Tributarios. Posiciones. Análisis

Parte de la doctrina nacional ha sostenido que conforme la redacción de la norma (art. 10 de la ley 24.316) la denominada “*probation*”, no se corresponde con las ideas que inspiraron la ley penal tributaria. En este sentido se ha expresado también la jurisprudencia de nuestros tribunales.

Autores como Pérez han expresado que si bien “el fenómeno de la criminalidad no es privativo de ningún sector social, con la entrada en vigencia de la LTP (ley penal tributaria) con escalas penales de relevancia, se pretendió da alguna manera introducir la preocupación en la sociedad por este tipo de delitos. Ello así, por los cuantiosos daños que ocasionan o porque son cometidos por quienes poseen una mayor cuota de poder –tanto político como económico– y que por ende, devienen mas invulnerables frente al poder penal del Estado”.

De lo que se viene de decir, el objetivo político criminal de la reforma de mayo de 1994 se revela como incompatible con la entrada en vigencia de

la actual ley penal tributaria por cuanto esta última, tuvo en miras la punibilidad perseguida por el sistema jurídico-penal, logrado esencialmente con el aumento de las penas previstas para el catálogo de delitos existentes en ella.

Así en el ámbito de la jurisprudencia, en algunos casos recientes también se han alzado voces contrarias a la aplicación o compatibilidad del instituto de la suspensión de juicio a prueba en los delitos de índole tributaria.

En este sentido la Cámara Nacional de Casación Penal, más precisamente el Dr. Juan Fégoli, en causa “Perrota, Walter s/ casación”, lleva dicho que “cuando el artículo 10 de la Ley 24.316, dispone la inalterabilidad de los regímenes dispuestos en las leyes 23.771 y 23.737 asegura la prevalencia de la norma respecto del precepto general del artículo 76 bis del Código Penal, en un todo de acuerdo con las prescripciones del artículo 4 del mismo cuerpo de leyes (Cfr. en tal sentido Sala II in re “Pardo García, Hector s/ recurso de casación”, causa 1688, reg. n° 2135, rta. el 11/8/98 y “Zanetti, Noemí Edith s/ recurso de casación”, causa n° 6833, reg. n° 9167, rta. el 24/10/06). “Asimismo en el criterio del Juez mencionado, seguido por otros Magistrados del Alto Cuerpo, y, conforme los precedentes citados emerge que “la hipótesis de aplicación de la denominada “*probation*” no comprende a las leyes especiales, ello así toda vez que prevalecen estas normas –en el caso la n° 24.769– que ya contiene un régimen de suspensión del trámite y de suspensión y sustitución de la pena estrechamente vinculado a las características propias de los delitos que acuña”.

En sentido contrario –que adelanto considero adecuado– y en favor de la admisión de la suspensión del proceso penal a prueba como aplicable a la ley penal tributaria, la doctora Ángela Ledesma lleva dicho que de los textos de las leyes 24.316 (suspensión de juicio a prueba) y 24.769 no surge que se encuentre prohibida la aplicación de la suspensión del juicio a prueba para ninguno de los supuestos previstos en la actual ley penal tributaria ni en la anterior, sino que únicamente se aclara que ello no es óbice para que la acción penal se extinga en el supuesto mencionado en el artículo 16 de la LPT.

Así las cosas la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Acosta” (C.S.J. N., 23/04/2008) ha dejado sentado (tratándose el caso de la ley 23.737), el criterio que ni las razones de política criminal basadas en la importancia del bien jurídico tutelado por las normas penales tributarias, ni

el régimen especial de extinción de la acción penal previsto en esas normas, configuran un obstáculo para la concesión de la suspensión del juicio a prueba, cuando la pena en concreto proyectada para el delito en la sentencia, da lugar a la condena de ejecución condicional.

De manera concordante se tiene dicho por la doctrina, que comienza a ser dominante que las disposiciones relativas a la “probación” no alterarán los regímenes especiales previstos en la legislación penal tributaria y en la de drogas, no está prohibiendo ni excluyendo del beneficio conferido en el Código Penal, los casos encuadrados en dichas leyes especiales; porque no habiendo prohibición expresa al respecto, nada impide su aplicación alternativa o subsidiaria.

Con una opinión por demás interesante Eleonora Devoto, considera que “ante la ley vigente y sin soslayar los principios rectores en la interpretación de la ley penal, estos institutos “específicos” deben sumar y no restar”. En síntesis, podríamos decir que el argumento a favor de la aplicación del instituto de la suspensión del proceso a prueba, a las figuras abarcadas en la ley 24.769, se centra en la preservación del derecho a la igualdad.

Como se sabe nuestra Carta Magna Nacional, consagra en su artículo 16 el derecho a la igualdad ante la ley. Interpretando y fijando el alcance de dicha norma, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que la igualdad ante la ley reclama iguales derechos frente a hechos semejantes (conf. “Valdes” Fallos: 295:937), o igual trato siempre que las personas se encuentren en idénticas circunstancias y condiciones (“Martinez”, Fallos, 312:826).

Recientemente en el fallo “Ugolini, Adriano s/ recurso de casación”, la Sala IV de la Cámara Nacional de Casación Penal, ha confirmado la postura que se posiciona actualmente como dominante, en cuanto a la posibilidad de aplicar el instituto de la suspensión de proceso a prueba a los delitos tributarios, como ya se hiciera respecto de la ley 23.737 que regula el régimen de estupefacientes.

Así del voto del Dr. Diez Ojeda, queda claro que “la aplicación del presente instituto (*probation*) no afecta la hacienda pública, ya que al margen de

la imposición de las reglas de conducta educativas, la percepción de tributos queda salvaguardada por las vías administrativas no penales, ya que la causal extintiva de la acción penal que pudiera haber en el futuro al cumplirse las reglas impuestas, al no sustentarse en el análisis de la materialidad de los hechos, mantiene incólume la deuda que deberá ser valorada por la autoridad administrativa para la oportuna determinación y cobro del tributo”.

Como se puede ver, no hay prohibición expresa ni restricción aparente para aplicar la suspensión del juicio a prueba respecto de los tipos penales consagrados en la ley 24.769 que encuadren en las regulaciones del artículo 76 bis y siguientes del Código sustantivo. En tal sentido Arce y Marim, citados por Vieito consideran que “ha perdido vigencia la discusión existente bajo el régimen de la ley 23.771 acerca de si este instituto era aplicable o no a la Ley Penal Tributaria, en virtud del artículo 10 ley 23.416 alude al régimen especial dispuesto en el ordenamiento normativo citado en primer término. Al haber este sido sustituido por la actual ley 24.769, que nada dispuso al respecto, resulta sencillo afirmar la plena vigencia de tal instituto en este ámbito”.

Así las cosas, se puede inferir que en los tipos habilitados para el régimen fijado por el artículo 16 de la ley penal tributaria, resultará preferible adherir a este y no a un planteo de *probation*, en virtud de que la extinción de la acción penal, además de ser una herramienta específica de la ley especial, no impone ninguna regla de conducta que deba cumplirse durante un periodo determinado por el juzgador.

En función de lo analizado y conforme lo emergente de las normativas analizadas, se estaría en condiciones de aplicar el instituto de la denominada “*probation*”, respecto de las figuras descriptas en el artículo 4 (obtención fraudulenta de beneficios fiscales), artículo 6 (apropiación indebida de tributos), artículo 9 (apropiación indebida de recursos de seguridad social), artículo 10 (insolvencia fiscal fraudulenta) y artículo 12 (simulación dolosa de pago). En el mismo sentido podrían ser pasibles de la aplicación del instituto en estudio, aquellos casos de evasión simple previstos en el artículo 1 y 7, en los que por haberse superado el estadio procesal oportuno o haberse utilizado el beneficio con anterioridad no pudiera extinguirse la acción penal en los términos del artículo 16 de la ley penal tributaria.

Es dable traer aquí en apoyo de lo expresado precedentemente, la opinión de Riquert en cuanto a que “es factible compatibilizar las regulaciones de la Ley Penal Tributaria (y la Ley de Estupefacientes) con el instituto de la suspensión de juicio a prueba y demás reformas introducidas por la ley 24.316”. Esto no sólo ha sido lo volcado por nuestro Máximo Tribunal en la causa “Acosta”, en un caso de la ley 23.737, referenciado supra, sino que encuentra también adhesiones en doctrina, a más de las expuestas, tal el caso de Chiara Díaz cuando con claridad expresa que “es particularmente importante asimismo comprender e interpretar la ley 24.316, de 1994 de suspensión de juicio a prueba, con un sentido progresivo, sistemático-teleológico y superador inclusive de la literalidad del texto para poder extraerle el máximo de sus posibilidades como medio alternativo de la solución de conflictos penales, aún para los casos de los delitos económicos, dejando de lado las posiciones absolutas”.

Así las cosas, conforme lo expresa la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal en los autos “Ferrari Mario José”, no resulta razonable excluir de la suspensión del juicio a prueba a aquellos delitos que no encuentran en el régimen especial de la ley 24.769 y ello resulta, de los precedentes “Acosta” y “Nanut” de la Corte Suprema de Justicia de Nación, y de la aplicación del artículo 4 del C.P. que dispone que “las disposiciones generales del presente Código se aplicarán a todos los delitos previstos por las leyes especiales, en cuanto estas no dispusieren lo contrario”.

La interpretación que se realiza, resulta convalidada por el Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Recurso de hecho deducido por el Defensor Oficial de Daniel Nanut en la causa Nanut, Daniel s/ causa 7800”, rta. El 7 de octubre de 2008. En ese antecedente, se resolvió con remisión al fallo “Acosta, Alejandro Esteban”-mencionado precedentemente-, una causa en donde se denegaba la suspensión del juicio a prueba a una persona imputada por delitos de la ley penal tributaria, de lo que cabe inferir de nuestro Máximo Tribunal, no considera en principio, a la ley penal tributaria excluida del instituto previsto en el artículo 76 bis del Código Sustantivo.

III. A manera de Conclusión

Podemos decir, partiendo de la base de la admisibilidad del instituto de la suspensión del proceso a prueba respecto de la LPT, que deviene acertada la opinión de Vitale en cuanto a que los artículos 14 y 16 de las leyes penales

tributarias, resultarían aplicables para quienes tengan verdadera posibilidad de pagar, mientras que aquellos que no tuviesen esa posibilidad de cumplir con la obligación fiscal –por falta de recursos económicos– tendrán la opción de solicitar la aplicación en su favor del régimen de la denominada *probation* previsto en el artículo 76 bis y siguientes del Código Sustantivo.

De esta manera se respeta el principio constitucional de igualdad ante la ley previsto en el artículo 16 de la Carta Magna Nacional, el que se vería vulnerado si se admitiera la aplicabilidad del régimen de extinción de la acción penal de los artículos 14 y 16 sólo para quienes tuvieren capacidad económica para hacer frente a sus obligaciones con el fisco, sometiendo a juzgamiento a aquellos que carecieran de posibilidades económicas de afrontar las mencionadas obligaciones.

Considero ajustada la posición sostenida, también a la luz de los Tratados Internacionales adoptados por nuestra Constitución Nacional (art. 75 inc. 22), toda vez que una interpretación contraria, que tuviese la pretensión de impedir en todos los casos la aplicación de la suspensión del juicio a prueba en el ámbito del derecho penal tributario no tendría legitimidad constitucional puesto que, se podría caer en el caso de la prohibida “prisión por deudas”, vulnerante del artículo mencionado “*supra*”, la Declaración de los Derechos y Deberes del Hombre, 7.7 de la CADH y 11 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

IV. Bibliografía

- BACIGALUPO, ENRIQUE, A. Hacia el Nuevo Derecho Penal, Editorial Hammurabi, Buenos Aires 2006.
- BUOMPADRE, JORGE, E., Insolvencia Fraudulenta, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2002.
- CASAS BARQUERO, ENRIQUE, Algunos Aspectos de los Delitos de Funcionario Público y del particular relativos a las dádivas, presentes, ofrecimientos o promesas en Estudios Penales, Libro Homenaje a Antón Oneca, Ediciones Universidad de Salamanca, 1982.
- CEREZO MIR, JOSÉ A. Problemas Fundamentales del Derecho Penal, Editorial Tecnos, 1982.

- “Curso de Derecho Penal Español– Parte General”, Editorial Tecnos, Madrid, 2001.**
- CERVINI, RAÚL, **A Macro-Victimización Económica en Revista Cuadernos de la Cátedra, Nro. 6 Ed. MAVÉ, Corrientes, 2000.**
 - CESANO, JOSÉ DANIEL A. **Estudios sobre la Reforma al Régimen Penal Tributario, Editorial Mediterránea, Córdoba, 2006.**
 - CHIARA DÍAZ, CARLOS, A. **Ley Penal Tributaria y Previsional, 23.771 y 24.769, Editorial Rubinzal – Culzoni, Santa Fe 1997.**
 - DAMARCO, JORGE, A. **Los Bienes Jurídicos Protegidos por el Derecho Penal Tributario Revista de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales Octubre de 2004.**
 - DÁLESIO, ANDRES, DIRECTOR, A., **Código Penal Comentado Editorial La Ley, Buenos Aires, 2005.**
 - DEVOTO, ELEONORA, **“Probation e Institutos Análogos” editorial Hammurabi, Argentina, 2005.**
 - DÍAZ, OSCAR VICENTE, **Ilícitos Tributarios, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2006.**
 - DÖLLING, DIETER, A. **Betrug und Bestechlichkeit durch Entgeltannahme für eine vorgetäuschte Dienstpflichtverletzung? Juristische Schulung, 1981.**
 - FOLCO, CARLOS M., ABRALDES, SANDRO Y BISCAYART JAVIER L. **“Ilícitos Fiscales. Asociación Ilícita en Materia Tributaria”, Editorial Rubinzal – Culzoni. 2004.**
 - GARCIA VIZCAINO, CATALINA, **“Derecho Tributario”, Editorial LexisNexis, Tercera Edición Ampliada y Actualizada, Buenos Aires, 2005.**
 - HADDAD, JORGE E. **“Ley Penal Tributaria Comentada”. Editorial LexisNexis, Buenos Aires, 2005.**
 - JAKOBS, GÜNTHER, **La Imputación Objetiva en el Derecho Penal. Editorial Grijley, Lima, 1998.**
 - MAIER, JULIO B. (COMPILADOR). **Delitos No Convencionales, Ediciones Del Puerto, Buenos Aires, 1994.**
 - MAURACH, R., GÖSSEL, K., H, ZIFF, H., **Derecho Penal Parte General, Editorial, Astrea, Buenos Aires, 1995.**
 - NÚÑEZ, RICARDO C., **Tratado de Derecho Penal, Editorial Lerner Córdoba, 1988.**

- **OCHOA, CARLOS ARTURO**, *Ley Penal Tributaria comentada*, Ediciones Alve-roni, Córdoba, 2007.
- **POLAINO NAVARRETE, MIGUEL**, —obra conjunta— Cobo del Rosal (Dir), *Curso de Derecho Penal Español*, Editorial Marcial Pons, Madrid. 1996.
- **RANIERI, SILVIO**, *Manual de Derecho Penal*, Editorial Temis, Bogotá, 1975.
- **RICO, JOSÉ M.** *La Corrupción Pública y su Control en América Latina en Revista de Derecho Penal y Criminología*, UNED, Nro. 4 Madrid. 1994.
- **RIGHI, ESTEBAN**, *Los Delitos Económicos*, Editorial AD-HOC, Buenos Aires, 2000.
- **ROXIN, CLAUS**, *Derecho Penal Parte General*, Editorial Civitas, Madrid, 1997.
- **THOMAS, RICARDO, G.** *Régimen Penal Tributario Ley 24.769*, Editorial AD-HOC, Buenos Aires, 1997.
- **VITALE, GUSTAVO L.**, “Suspensión del Proceso Penal a Prueba”, 2da edición actualizada, Ediciones Del Puerto. Buenos Aires 2004.
- **ZAFFARONI, EUGENIO, R., ALAGIA, A., Slokar**, *Derecho Penal, Parte General*. Editorial Ediar, Buenos Aires, 2000.