



# Universidad de San Andrés

Universidad de San Andrés

Departamento de Derecho

Maestría en Derecho Penal

## **Extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio**

¿Es admisible su aplicación a los delitos tributarios?

Rodrigo Gutiérrez

DNI: 32.318.908

Directora de Tesis: Doctora María Inés Reston

Buenos Aires, 6 de febrero de 2024

## **Resumen**

El objetivo de este trabajo será determinar si el art. 59, inc. 6, segundo supuesto, del Código Penal -reparación integral del perjuicio- es aplicable a los delitos tributarios.

La metodología utilizada para cumplir con el objetivo propuesto será analizar la naturaleza del Derecho Penal Tributario, definir su bien jurídico protegido y estudiar los mecanismos alternativos para la finalización del proceso penal existentes en las distintas leyes penales tributarias.

Por otro lado, analizaré la Ley 27.147 que incorporó el instituto de la reparación integral del perjuicio al Código Penal y su debate parlamentario, a fin de establecer la existencia de referencias a los delitos tributarios. Se analizará si el bien jurídico protegido por la ley penal tributaria puede ser reparado.

Asimismo, estudiaré la jurisprudencia del fuero penal económico, emanada de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, de los Tribunales Orales en lo Penal Económico y de la Cámara Federal de Casación Penal, respecto los pedidos de extinción de la acción penal por reparación integral en los delitos de la ley penal tributaria y de otros delitos del fuero, contrabando y art. 302 del Código Penal.

Recordaré la evolución de la aplicación de la suspensión del juicio a prueba a los delitos tributarios, y advertiré que puede considerarse una guía para resolver la hipótesis planteada.

Universidad de  
**San Andrés**

## Agradecimientos

A mi familia.

A Rocío y Eze.

Sencillamente gracias por el tiempo.



Universidad de  
**San Andrés**

## Índice

- I. Derecho Penal Tributario
  - a. Definición
  - b. Bien jurídico protegido
- II. Reparación Integral del Perjuicio
  - a. Antecedentes
  - b. Concepto
  - c. Vigencia y operatividad
- III. La extinción de la acción penal por pago en la ley penal tributaria
  - a. Definición
  - b. Antecedentes
  - c. El art. 16 del Régimen Penal Tributario Ley 27.430
- IV. La reparación integral en el fuero penal económico
  - a. Vigencia y operatividad de la reparación integral en el fuero penal económico
  - b. Aplicación de la reparación integral al delito del art. 302 del Código Penal
  - c. Aplicación de la reparación integral al delito de contrabando.
  - d. El criterio de la AFIP
  - e. Resultan aplicables a la reparación integral los requisitos del art. 34 del Código Procesal Penal Federal
- V. Aplicación de la reparación integral a los delitos tributarios
  - a. Posiciones en contra en la doctrina
  - b. Posiciones en contra en la jurisprudencia
  - c. Posiciones a favor en la doctrina
  - d. Posiciones a favor en la jurisprudencia

- VI. El caso de la suspensión del juicio a prueba
  - a. Antecedentes
  - b. Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación
  - c. La necesaria expresión de la voluntad del legislador
- VII. Conclusiones
- VIII. Bibliografía



Universidad de  
**San Andrés**

## **Introducción**

En junio de 2015, la Ley 27.147 modificó el artículo 59 del Código Penal, que pasó a establecer que la acción penal se extingue, entre otros motivos, por reparación integral del perjuicio.

Paralelamente, la redacción del artículo 16 del Régimen Penal Tributario – art. 279, Ley 27.430- otorga la posibilidad de extinguir la acción penal, bajo ciertas condiciones, respecto de las evasiones tributarias y previsionales, tanto simples como calificadas, y del aprovechamiento indebido de beneficios fiscales por cancelación de la pretensión fiscal, se trata de la aceptación y cancelación en forma incondicional y total de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios.

Luego de la entrada en vigor, en el Código Penal, del instituto de la reparación integral como causal de extinción de la acción penal, se generó la interrogante respecto de su aplicación en el fuero penal económico, especialmente a los delitos tributarios, dado que ya poseen un instituto específico de extinción de la acción penal en el propio Régimen Penal Tributario -art. 16-.

Una respuesta a esa interrogante es el criterio de la especialidad que sostiene que la reparación integral no se aplica a los delitos tributarios, dado que existe, una vía de salida alternativa del proceso penal establecida en el señalado art. 16 del Régimen Penal Tributario, que desplaza la aplicación del instituto de la ley general.

Otra respuesta entiende que no existe una incompatibilidad entre la reparación integral y las disposiciones del Régimen Penal Tributario y que el criterio de la especialidad resulta una interpretación extensiva de la punibilidad que niega un derecho que la propia ley reconoce violando el principio de legalidad, ya que no existe en el ordenamiento jurídico una disposición que excluya el instituto de la reparación integral a los delitos tributarios. Consecuentemente sostienen que la reparación integral es aplicable a los delitos tributarios.

A continuación, desarrollaré mi aporte para dar una respuesta a la interrogante respecto de la aplicación o no de la reparación integral a los delitos tributarios.

## **I. Derecho Penal Tributario**

### **I. a. Definición**

Considero importante partir de la definición del Derecho Penal Tributario para poder explicar complejidades sobre la admisibilidad del instituto de la reparación integral en los delitos tributarios. Enseña destacada doctrina<sup>1</sup> que el Derecho Penal es una forma de control social que ha sido monopolizada por el Estado, debido a las importantes consecuencias que importa su operatividad para un sistema social, constituyendo un subsistema del sistema social.

El Derecho Penal Tributario, consecuentemente, por su carácter eminentemente sancionatorio, se erige como un subsistema, del Derecho Penal, pero que también toma conceptos del subsistema Derecho Tributario<sup>2</sup>. Debo advertir que, pese a que existe una relación entre el Derecho Penal Tributario y la íntegra y puntual percepción de los tributos por parte del Fisco, la prohibición de la prisión por deudas alcanza a las obligaciones tributarias y ello determina que las modalidades que la ley penal tributaria reprime sean solamente las que presenten características propias de fraude.

Definido el Derecho Penal Tributario, entiendo que resulta útil para el análisis posterior, conocer cuál es el bien jurídico protegido, dado que conociéndolo podremos analizar si resulta pasible de ser reparado o no.

### **I. b. Bien jurídico protegido**

El bien jurídico protegido juega un papel clave en la sanción de leyes penales. Debe entenderse como alguno o varios de aquellos valores o intereses vitales para la sociedad que, por formar parte esencial de las reglas de cooperación social, son merecedores de una protección reforzada a través del ejercicio legítimo de la fuerza del Estado: el derecho penal.

Se exige que el bien jurídico o el valor o valores que entraña deben estar al menos implícitamente reconocidos por la Constitución, lo que justificaría la activación del Derecho Penal, ámbito al que se reserva el castigo de los actos más graves, entendiendo

---

<sup>1</sup> BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO; *Régimen Penal Tributario y Previsional, Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2012, p.21.

<sup>2</sup> BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO; *Régimen Penal Tributario y Previsional, Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735, 2012*, p.21.

como tales la lesión u ofensa de los valores superiores del ordenamiento y de los derechos fundamentales y libertades públicas, así como la vulneración de los deberes de los ciudadanos, constitucionalmente exigidos y de los principios rectores del orden social y económico.

Hay distintas teorías que explican el bien jurídico en los delitos tributarios, que pueden sintetizarse en la consideración del delito tributario como: delito sin bien jurídico; delito contra la fe pública, delito contra el patrimonio, delito contra el orden socioeconómico; delito contra el poder tributario del Estado; delito contra el deber de colaboración de los contribuyentes; delito contra la función tributaria; delito contra el patrimonio (erario público); delito contra la hacienda pública en sentido dinámico<sup>3</sup>.

Villegas<sup>4</sup> entiende que el bien jurídico protegido por la ley penal tributaria es la actividad financiera del Estado. En tal sentido, señala que, el gasto público requiere de ingresos suficientes, la mayor parte de los cuales se obtiene mediante los tributos. Para el citado autor, quien incumple dolosamente sus obligaciones impositivas, perturba la actividad financiera del Estado y le impide cumplir los fines que son razón de su existencia.

Por su parte, Catania<sup>5</sup>, menciona que gran parte de la doctrina coincide en que el bien jurídico tutelado por la ley penal tributaria es la hacienda pública, en un sentido dinámico; esto es, la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y realizar el gasto público, mejor expresado como sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado.

En el mismo orden de ideas, se encuentra Riquert<sup>6</sup>, quien dice que la hacienda pública no ha de ser entendida como conjunto estático de bienes pertenecientes a las distintas entidades públicas, sino como actividad dinámica dirigida a la obtención de lo necesario para atender a las necesidades generales. Esto requiere que todos cumplamos con el deber de contribución de acuerdo a nuestra particular capacidad económica. En

---

<sup>3</sup> BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO; *Régimen Penal Tributario y Previsional, Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, 2012, p.21.

<sup>4</sup> VILLEGAS, *Régimen penal tributario argentino*, De Palma, Buenos Aires, 1995, p. 828.

<sup>5</sup> CATANIA, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, 2.ª ed., Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007, p. 44.

<sup>6</sup> RIQUERT, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada. Anotada*, 2.ª ed., Hammurabi, Buenos Aires, 2018, p. 87.



consecuencia, estos ilícitos adquieren condición o categoría de delitos socioeconómicos, alejándose de los simples delitos patrimoniales que se cometen contra particulares.

En similar sentido, Damarco<sup>7</sup> explica que los recursos públicos y los gastos públicos son los dos grandes capítulos de la actividad financiera del Estado. No cabe duda de que cuando las leyes penales tienden a la protección de la hacienda pública, lo que se quiere expresar, al utilizar dicha expresión, es que el Estado perciba los recursos que legítimamente le corresponde percibir y que no gaste indebidamente dinero. En definitiva, se tiende a proteger la percepción de los recursos y la realización de los gastos. De ahí que se haya dicho que no se protege el patrimonio del Estado, pues ya está protegido por el Código Penal, o bien que el Código Penal protege el patrimonio del estado desde el punto de vista estático, como conjunto de bienes, y que la hacienda pública lo protege desde el punto de vista dinámico, como el flujo de los bienes que ingresan y egresan del Estado para atender sus funciones y sus fines.

Por su parte, Macchi<sup>8</sup> considera que el bien jurídico protegido no puede ser un concepto abstracto de carácter macroeconómico (economía pública, actividad financiera), sino que el bien jurídico se encuentra afincado en premisas constitucionales, que imponen la necesidad de contribuciones para lograr la eficaz realización de los derechos que consagra. La seriedad, importancia y gravitación que tienen para la persona exigen extremar su protección a partir del álgido momento de su recaudación hasta la efectiva concreción del gasto. De modo tal que la correcta percepción y distribución de los recursos tributarios y de la seguridad social se erige, a partir de la norma fundamental, como un bien jurídico cuya entidad impone una tutela de carácter penal.

En una postura particular, Virgolini y Silvestroni<sup>9</sup> expresan que no existe un fundamento razonable para castigar con mayor rigor al ciudadano que evade que al funcionario público que administra fraudulentamente el patrimonio estatal o lo desvía indebidamente. Marcado ese punto, critican a los defensores del Derecho Penal Tributario, entendiendo que se refugian en una ficción, consistente en construir un supuesto bien jurídico colectivo de mayor valor que los individuales. Señalan los autores que las opiniones más aceptadas en la doctrina respecto del bien jurídico protegido por el

---

<sup>7</sup> DAMARCO, “Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario” en ROBIGLIO, (Directora), *Institutos de Derecho Penal Tributario*, 2017, Ad-hoc, Bueno Aires, 2017, p. 45.

<sup>8</sup> MACCHI, *Sistema penal tributario y de la seguridad social*, Abaco, Buenos Aires, 1998, p. 106/107.

<sup>9</sup> VIRGOLINI/ SILVESTRONI, *Derecho penal tributario*, Hammurabi, Buenos Aires, 2014, p. 116.

derecho penal tributario se tratan de nociones abstractas, genéricas, con fundamento más moral que jurídico, que poco y nada dicen de la vinculación esencial que el sujeto de derecho debe tener con un interés objeto de protección estatal en la medida en que esa vinculación lo pueda poner en posición de garantía.

En ese sentido, cuestionan que no se explica en qué consiste la hacienda pública con relación a los ciudadanos, a los particulares, ni por qué éstos han devenido en los principales responsables penalmente de su preservación, estabilidad o incremento ni, mucho menos, por qué razón esa relación constituye un objeto de protección de mayor valía que la relación de los propios funcionarios públicos con el patrimonio que administran.

No estoy de acuerdo con esta crítica y como respuesta menciono que el interés patrimonial de la hacienda pública se concreta a través de la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles, en virtud de potestades que determinen cuánto, cuándo y dónde corresponde realizar el pago o el ingreso esperado; se protege un bien de carácter macrosocial y económico, consistente en la hacienda pública, término con el cual se pretende individualizar la actividad económico-financiera que lleva adelante el Estado y que se constituye mediante la recaudación tributaria y el gasto público.

En ese mismo sentido, destacada doctrina<sup>10</sup> sostiene que el bien jurídico tutelado por la norma es la hacienda pública, en el sentido de preservar la percepción de los tributos y su posterior reencauzamiento social, instrumento que el legislador ha considerado necesario para asegurar el correcto funcionamiento del sistema impositivo a la vez que evitar la evasión tributaria. No se trata de un exclusivo propósito de recaudación, sino que se orienta a una meta de significativo contenido social cuya directriz es la sujeción a las leyes fiscales, como medio para que el Estado pueda cumplir sus fines de bien común.

En el ámbito nacional, el interés vital de la sociedad susceptible de protección penal es la hacienda pública nacional que tiene tutela constitucional a partir del artículo 4º de la Constitución Nacional que establece: *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de*

---

<sup>10</sup> BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO; *“Régimen Penal Tributario y Previsional, Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735”*, 2012, p. 29.

*importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional. de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”.*

En la jurisprudencia nacional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación lleva dicho<sup>11</sup> que todo lo referido al régimen impositivo y a su función en el marco de la sociedad, constituye un instrumento de regulación, complemento necesario del principio constitucional que prevé atender al bien general al que conduce la finalidad ciertamente extrafiscal de impulsar la expansión de las fuerzas económicas

En esta línea de pensamiento, también debo señalar que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en un marco jurídico general de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva.

En ese mismo sentido, el máximo tribunal nacional, sostuvo que a los efectos de una adecuada hermenéutica de la ley, debe tenerse presente que las normas fiscales no siguen como única finalidad la recaudación, pues exceden el mero propósito de mantener la integridad de la renta fiscal; que se inscriben en un marco jurídico general de amplio y conocido contenido social, en el que la sujeción de los titulares a los reglamentos fiscales y normas tuteladas de los tipos penales constituye el núcleo sobre el que gira el sistema económico y de circulación de bienes<sup>12</sup>.

Por su parte, la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal<sup>13</sup> estableció que el bien jurídico penal protegido por el delito de evasión tributaria es la intangibilidad de la recaudación de los tributos para permitirle cumplir al Estado sus objetivos específicos y también la reafirmación de la vigencia del régimen impositivo sancionando los

---

<sup>11</sup> CSJN, “Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales s/ ejecución fiscal”, 2 de febrero de 1993 (Fallos: 316:42)

<sup>12</sup> CSJN, “Recurso de echo Sigra S.R.L. s/Ley 23.771”, 25 de septiembre de 1997

<sup>13</sup> CNCP, Sala III, “Esteves, José Antonio s/Rec. de casación”, 31 de octubre de 2005

quebrantamientos típicos y antijurídicos de los deberes normativos impuestos por otras ramas especiales del Derecho, amparando también la fe pública respecto de maniobras, artilugios y otras conductas enderezadas a incumplir el pago de tributos.

El Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1<sup>14</sup> sostuvo que el bien jurídico tutelado en este tipo de delitos se encuentra dado por la actividad financiera del Estado. El gasto público requiere de ingresos suficientes, la mayor parte de los cuales se obtiene mediante los impuestos. Quien incumple sus obligaciones impositivas perturba la actividad financiera del Estado y le impide cumplir sus fines.

Por su parte, el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3<sup>15</sup> ha dicho que, en el delito de evasión tributaria, el bien jurídico protegido es la hacienda pública, entendida en un sentido dinámico; es decir, como proceso ingreso-gasto público indispensable para cumplir con la finalidad constitucional propia del Estado. Tanto los ingresos como los gastos son medios jurídico-financieros tendientes a realizar las prestaciones básicas del Estado.

Con más precisión, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico<sup>16</sup> ha dicho que, el bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario es la hacienda pública, en un sentido dinámico; esto es, la actividad financiera del Estado como proceso dirigido a obtener recursos y a realizar el gasto público; es decir, el sistema de recaudación normal de ingresos para solventar el gasto público demandado por la atención de los cometidos básicos del Estado.

Considero que el bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario es la hacienda pública (nacional, provincial y de la Ciudad de Buenos Aires) en su faz dinámica, en atención a que por aquel concepto se evidencia la importancia del flujo constante y permanente de gastos y asignaciones públicas para atender a las funciones estatales básicas, cuyo incumplimiento por algún contribuyente implica afectación a la recaudación fiscal y también al principio de solidaridad social.

---

<sup>14</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 1, “Pierri, Ignacio s/Ley 23.771”, 6 de diciembre de 2004

<sup>15</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 3, “Kartallioğlu, Sarkis Antranik S/Inf. ley 24.769”, 1 de septiembre de 2005

<sup>16</sup> CÁMARA NACIONAL EN LO PENAL ECONÓMICO, Sala B, “Aguilar, José María s/Apropiación indebida de tributos”, 21 de junio de 2007 (reg. 410/2007)

De esta manera, se pone en evidencia la diferencia entre un mero interés de proteger la propiedad estatal y la consideración de la hacienda pública bajo la faz dinámica, para ser claros el bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario no puede ser entendido como la propiedad del Estado en los términos del Libro segundo, Título VI del Código Penal, delitos contra la propiedad.

Definido el bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario, corresponde preguntarse si aquel puede ser reparado integralmente en los términos del inc. 6 del art. 59 del Código Penal. Pero antes que eso: ¿qué es la reparación integral?

## **II. La reparación integral**

### **II. a. Antecedentes**

En diciembre de 2014, se reformó íntegramente el Código Procesal Penal de la Nación, mediante la Ley 27.063 por la que se sancionó el Código Procesal Penal Federal. En este cuerpo legal, se introdujo, entre otras novedades, la reparación como causal de sobreseimiento (inc. g del art. 269). Entiendo que ese instituto se encuadra en aquello que Maier<sup>17</sup> expresa como la posibilidad de vincular al principio de oportunidad con fines político-criminales de carácter utilitario, tales como la descriminalización y criminalización de conductas, o la derivación de comportamientos punibles hacia soluciones extrapenales u otras maneras de tratar los conflictos.

En diciembre de 2015, mediante el decreto de necesidad y urgencia 257/2015, se dispuso que el Código Procesal Penal Federal aprobado por la Ley 27.063 entrara en vigencia de conformidad con el cronograma de implementación progresiva que estableciera la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del nuevo Código Procesal Penal de la Nación que funciona en el ámbito del Honorable Congreso de la Nación. Ello supuso la virtual suspensión de su entrada en vigencia.

A la fecha, la Comisión Bicameral de Monitoreo e Implementación del nuevo Código Procesal Penal Federal ha resuelto la implementación de algunos artículos aplicables en los fueros los tramitan los delitos tributarios (penal económico y federal de las provincias). En lo que aquí interesa, se ha implementado el artículo 22 que establece: *“Solución de conflictos. Los jueces y los representantes del Ministerio Público*

---

<sup>17</sup> MAIER, *Derecho procesal penal, T. I, Fundamentos*, 2ª ed., 3ª reimpr, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2004.

*procurarán resolver el conflicto surgido a consecuencia del hecho punible, dando preferencia a las soluciones que mejor se adecuen al restablecimiento de la armonía entre sus protagonistas y a la paz social”.*

Asimismo se implementó el artículo 34 que establece: *“Sin perjuicio de las facultades conferidas a los jueces y representantes del MINISTERIO PÚBLICO FISCAL en el artículo 22, el imputado y la víctima pueden realizar acuerdos conciliatorios en los casos de delitos con contenido patrimonial cometidos sin grave violencia sobre las personas o en los delitos culposos si no existieran lesiones gravísimas o resultado de muerte. El acuerdo se presentará ante el juez para su homologación, si correspondiere, en audiencia con la presencia de todas las partes.*

*“La acreditación del cumplimiento del acuerdo extingue la acción penal; hasta tanto no se acredite dicho cumplimiento, el legajo debe ser reservado. Ante el incumplimiento de lo acordado, la víctima o el representante del MINISTERIO PÚBLICO FISCAL podrán solicitar la reapertura de la investigación”.* Sin embargo, el inc. g del art. 269 de la Ley 27.063 no se encuentra implementado.

## **II. b. Concepto**

Paralelamente, en junio de 2015, la Ley 27.147 modificó el artículo 59 del Código Penal, que pasó a establecer que la acción penal se extingue, entre otros motivos, por reparación integral del perjuicio.

La actual redacción del art. 59, inc. 6°, del Código Penal, expresamente determina que *“La acción penal se extinguirá: ... 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes”.*

Como señala Riquert<sup>18</sup>, la redacción ofrece algunas imprecisiones. Por empezar, si la letra ‘o’ está operando como disyuntiva y, por lo tanto, se trata de dos supuestos contemplados en la misma norma, la conciliación y la reparación integral del perjuicio, o como equivalente de nominativa, en cuyo caso es un solo supuesto, implicando la conciliación a la reparación integral del perjuicio y viceversa.

Al respecto, señala Pastor<sup>19</sup> que *“el inc. 6° del art. 59 del Código Penal las separa, las distingue con esa ‘o’ que escribió el legislador para denotar que son dos elementos diferentes”.* Además, explica que la conciliación y la reparación integral del perjuicio

---

<sup>18</sup> RIQUERT, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada. Anotada*, 2018, p.432

<sup>19</sup> PASTOR, “La introducción de la reparación del daño como causa de exclusión de la punibilidad en el derecho penal argentino”, DPI, columna de opinión, del 11 de septiembre de 2015, pág. 2.

efectivamente “... son dos cosas bien distintas, una es el mutuo acuerdo, obviamente bilateral, entre el imputado y la supuesta víctima que pone fin a su enfrentamiento y la otra es el cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir satisfactoriamente todas (‘integral’) las consecuencias indebidamente producidas con el hecho ilícito. En verdad son instituciones de la realidad y del derecho tan distintas que la reparación puede existir sin conciliación y viceversa”.

Considero que en el art. 59, inc. 6, del Código Penal el legislador estableció dos supuestos distintos de extinción de la acción, la conciliación -primer supuesto- y la reparación integral -segundo supuesto-.

Específicamente, respecto de la reparación integral, señala Pastor que ese instituto posibilita la extinción de la acción penal mediante el cumplimiento unilateral, por parte del imputado, de las prestaciones relativas a la obligación de resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias producidas de modo indebido por el hecho ilícito que se le atribuye, sin ningún requisito de procedencia y sin prohibiciones de aplicación para determinados delitos<sup>20</sup>.

Ledesma<sup>21</sup> señala que la “*La reparación en el derecho penal es un proceso creativo, una prestación social y personalísima, mediante la cual el autor asume su responsabilidad por el hecho ante la víctima y la sociedad. Se intenta así integrar al culpable*”.

Definida la reparación integral como un supuesto distinto a la conciliación, cabe preguntarse si se encuentra vigente y operativa. Veamos.

## **II. c. Vigencia y operatividad**

En su aplicación, en el ámbito federal y nacional, la primera dificultad que planteó la reparación integral fue su operatividad. En la medida en que el Código Procesal Penal Federal no entró en vigor como consecuencia de un decreto del Poder Ejecutivo, podría entenderse que el instituto no se encontraba operativo, dado que la remisión del art. 59 del Código Penal a las leyes procesales correspondientes podía interpretarse como un obstáculo para su vigencia. Es decir, la falta de regulación específica en el ordenamiento procesal federal podría obstar a que resultase operativa la cláusula de extinción de la acción penal por reparación integral. Huelga señalar que el Código Procesal Penal

---

<sup>20</sup> PASTOR, “La introducción de la reparación del daño como causa de exclusión de la punibilidad en el derecho penal argentino”, DPI, columna de opinión, del 11 de septiembre de 2015, pág. 2

<sup>21</sup> LEDESMA, *Pensar en Derecho*, N° 13, diciembre de 2018, p. 33/92

Nacional no contempla normas respecto del instituto en cuestión, de introducción reciente al Código Penal.

Asimismo, hay posiciones que directamente entienden que la reparación integral resulta inconstitucional. En ese sentido, juez Gemignani entendió inconstitucional el art. 59 inc. 6 del Código Penal<sup>22</sup> y fundamentó su posición sosteniendo que la expectativa de comportamiento conforme a la norma debe afirmarse vigente mediante la pena. Enfatizó que la lesión jurídica penal se constituye como una lesión al derecho objetivo, al derecho en sí y que la compensación del delito implica la restitución de la vigencia de la norma, mediante la aplicación de la pena compensatoria de la culpabilidad que en el hecho exhiba el responsable.

Desde ese punto de vista, el novedoso instituto resultaba inaplicable, puesto que preveía una alternativa de resolución del conflicto exclusiva del derecho civil, pretendiendo una aplicación analógica para un caso de derecho penal. Dicha pretensión, insistió, parte de la errónea interpretación de entender que la lesión jurídico penal consiste en una agresión a una esfera jurídica ajena, que podría ser restituida mediante una compensación material del daño, cuando lo que debería derivarse de la infracción a la norma penal, a la lesión de un derecho objetivo, es la restitución del derecho en sí, el cual no puede ser reparado por un simple acuerdo entre partes, sino a través del tratamiento del suceso defraudatorio, puesto que lo que la compensación del delito reclama es la restitución de la vigencia de la norma, a través de la afirmación de la culpabilidad por el hecho. Finalmente, Gemignani sostuvo que los principios de legalidad procesal y de oficialidad, que rigen la esencia del régimen procesal nacional vigente, resultan materialmente incompatibles con el instituto que se pretende aplicar.

Cabe aclarar que esta posición resulta minoritaria y que la centralidad del debate se encuentra en la operatividad o no de la reparación en el ámbito nacional y federal.

En la posición de la no operatividad podemos señalar lo resuelto por la Sala 1 de la Cámara Nacional de Casación en lo Criminal y Correccional, en el fallo Amarilla<sup>23</sup>: *“la operatividad de este instituto se encuentra supeditada a la entrada en vigencia de la nueva ley procesal nacional (ley 27.063), cuya puesta en marcha quedó suspendida con plazo indefinido, a través del decreto n° 257/20151 del Poder Ejecutivo Nacional, bajo*

---

<sup>22</sup> CÁMARA NACIONAL DE CASACIÓN EN LO CRIMINAL Y CORRECCIONAL, Sala IV, “Villalobos Paola y otro s/ defraudación”, 29 de agosto de 2017 (reg. nro. 1119.17.4)

<sup>23</sup> CÁMARA NACIONAL DE CASACIÓN EN LO CRIMINAL Y CORRECCIONAL, Sala 1, “Amarilla Bruno s/ recurso de casación”, 13 de diciembre de 2017.



la consideración de que “no se encuentran reunidas las condiciones básicas para asegurar la implementación proyectada en el plazo oportunamente establecido” (...) en función de ello, y dado que el nuevo Código Procesal Penal de la Nación no se encuentra vigente, la aplicación de las normas penales (art. 59, inc. 6, CP) vinculadas a la ley de forma se tornan, de momento, de imposible aplicación”. La misma postura adoptaron las Salas 4<sup>24</sup>, 5<sup>25</sup>, 6<sup>26</sup> y 7<sup>27</sup> de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Criminal y Correccional de esta ciudad.

Aludiendo a la voluntad e intención del legislador, sostienen que la conciliación o reparación integral no resultan institutos que puedan aplicarse sin una regulación expresa en la normativa de forma que especifique los requisitos en los cuales procede. Destacaron que, si el legislador hubiera tenido el objetivo de que los institutos previstos en el art. 59, inc. 6, del Código Penal fueran operativos, hubiera utilizado la misma fórmula que usó para legislar la suspensión del juicio a prueba. En este sentido, resaltaron que, a diferencia de la suspensión del juicio a prueba, el Código Penal no estipuló para los institutos en estudio las condiciones y requisitos necesarios para su aplicación; por el contrario, la ley remitió su regulación a la normativa procesal.

La posición opuesta, que sostiene la plena operatividad de la reparación integral, resulta mayoritaria en la jurisprudencia de la casación, tanto nacional<sup>28</sup> como federal<sup>29</sup>. Para sostener su posición esos tribunales señalan que de los fundamentos del proyecto de ley<sup>30</sup> que estableció como causal de extinción de la acción penal la reparación integral del perjuicio, surge que el objetivo de la ley de reforma del Código Penal fue “en materia de extinción y régimen del ejercicio de las acciones penales, tendiente a armonizar las prescripciones de dicho Código de fondo a las reformas introducidas con motivo de la aprobación del CÓDIGO PROCESAL PENAL DE LA NACIÓN dispuesta por Ley N° 27.063”. Eso fue señalado por el miembro informante del proyecto de reforma del artículo 59 bajo análisis —el Senador Urtubey<sup>31</sup>—, quien manifestó que “Las provincias

---

<sup>24</sup> CNACC, Sala 4, “Villalba, Diego s/incidente de falta de acción”, 29 de septiembre de 2016

<sup>25</sup> CNACC, Sala 5, “G., R.S. s/conciliación”, 21 de abril de 2016

<sup>26</sup> CNACC, Sala 6, “G., G.G. s/prescripción”, 31 de agosto de 2016

<sup>27</sup> CNACC, Sala 7, “B.L.”, 10 de febrero de 2016

<sup>28</sup> CÁMARA NACIONAL DE CASACIÓN EN LO CRIMINAL Y CORRECCIONAL, Sala 2, “Verde Alva, Brian Antoni s/ recurso de casación”, 22 de mayo de 2017

<sup>29</sup> CÁMARA NACIONAL DE CASACIÓN EN LO CRIMINAL Y CORRECCIONAL, Sala IV, “Villalobos Paola y otro s/ defraudación”, 29 de agosto de 2017 (reg. nro. 1119.17.4)

<sup>30</sup> Ley 27.147 que introdujo el inc. 6° al artículo 59 en el Código Penal

<sup>31</sup> conf. Cámara de Senadores de la Nación, Período 133°, 4ª reunión, 3ª sesión ordinaria, 27 de mayo de 2015, versión taquigráfica, p. 103, exposición del Senador Urtubey

*argentinas hacen sus códigos y empezaron a admitir que los fiscales podían dejar de lado la acción cuando se producían situaciones de reparación, conciliación o el caso de principio de oportunidad. ¿Qué hicimos nosotros? Para zanjar esta discusión... dijimos: pongamos en el Código Penal esta posibilidad de extinción de la acción, para que quede claramente en el Código Penal sancionado para todo el país, como código de fondo, que esa posibilidad de disponer de la acción exista. Por supuesto que en las condiciones que cada ordenamiento procesal penal de la provincia lo disponga. Simplemente, ha quedado conciliada esta diferencia en cuanto a si tenía que estar en el código de fondo; lo hemos puesto allí”.*

El juez, Sarrabayrouse, en Verde Alva<sup>32</sup> expresó que: “... lo que define cuál es la interpretación adecuada es que la reforma del art. 59, CP, ha sido consecuencia de una competencia del legislador nacional en la materia; la practicó atento el carácter sustantivo del ejercicio y la extinción de la acción penal. El fundamento de esta facultad se encuentra en la necesidad de establecer real y efectivamente la unidad penal en el territorio nacional e instrumentar los medios necesarios para que aquel objetivo no se torne ilusorio como consecuencia del régimen federal de nuestro país, que permite la convivencia de tantos ordenamientos procesales como provincias componen el Estado argentino, fundamento que también se encuentra en la base del art. 58, C.P. Con ello, también se garantiza la vigencia del principio de igualdad en la aplicación de la ley penal. De lo contrario, los criterios de oportunidad (dentro de los que se incluyen la conciliación y la reparación integral) se aplicarían con mayor o menor extensión en casi todo el territorio nacional, fruto de legislaciones provinciales anteriores a la decisión del legislador nacional de ejercer su competencia pero no para algunos delitos cometidos en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires”.

Por su parte, en Villalobos<sup>33</sup> de la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, los jueces Hornos y Borinsky, resolvieron a favor de la vigencia y operatividad de la reparación integral. Señalaron que se trataba de una norma sancionada y promulgada por el Congreso Nacional plenamente vigente y entendieron que la remisión a un código adjetivo no puede ser un obstáculo para su vigencia. Consideraron que “podría tildarse

---

<sup>32</sup> CÁMARA NACIONAL DE CASACIÓN EN LO CRIMINAL Y CORRECCIONAL, Sala 2, “Verde Alva, Brian Antoni s/ recurso de casación”, del 22 de mayo de 2017

<sup>33</sup> CÁMARA NACIONAL DE CASACIÓN EN LO CRIMINAL Y CORRECCIONAL, Sala IV, “Villalobos Paola y otro s/ defraudación”, 29 de agosto de 2017 (reg. nro. 1119.17.4)

*de arbitraria la interpretación según la cual se le otorga preeminencia normativa a una ley de implementación”.*

Finalmente, remarcaron que, sin perjuicio de que la Ley 27.063 no aporta reglas concretas para la aplicación de los institutos, la procedencia de la extinción de la acción debe analizarse en cada caso concreto, pero de ningún modo puede omitirse la aplicación de la ley por “... *la remisión de la norma a las leyes procesales correspondientes, porque las vicisitudes de la implementación de un código adjetivo no pueden impedir la aplicación de dos causales de extinción de la acción penal que se encuentran vigentes en el código de fondo, máxime cuando lo concerniente a la procedencia en el caso concreto será materia de debate en los tribunales”.*

A su vez, la Sala II de la CFCP<sup>34</sup>, sostuvo que “*Por vía de principio, como lo hiciera la CSJN en el caso de Fallos 239:459, toda norma que reconoce un derecho es directamente operativa y, de acuerdo a lo dicho, el citado art. 59 inc. 6 del CP consagra el derecho del imputado a extinguir la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio”.*

Por los antecedentes expuesto, concluyo que la vigencia y operatividad de la reparación integral se encuentra afirmada en la mayoría de la jurisprudencia, pero resulta suficiente para que sea aplicable a los delitos tributarios o existe algún obstáculo para ello. Veamos.

### **III. La extinción de la acción penal por pago en la ley penal tributaria**

#### **III. a. Definición**

Dentro de las particularidades del Derecho Penal Tributario, existe una figura que podría ser asimilada a la reparación integral y que justamente para cierta jurisprudencia constituye un obstáculo para la aplicación de la reparación integral a los delitos tributarios. Se trata del instituto de la extinción de la acción penal por pago, que es considerado como una verdadera excepción al principio de legalidad.

Respecto de este instituto, Orce y Trovato<sup>35</sup> señalan que la posibilidad de extinguir la acción penal por el pago del perjuicio ocasionado al fisco resulta un instituto totalmente extraño en el sistema jurídico-penal, que introdujo una medida casi desconocida,

---

<sup>34</sup> CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL, Sala II, caratulada “ZILLE SRL y otro s/ recurso de casación”, 28 de diciembre de 2020 (reg. 2288/20)

<sup>35</sup> ORCE/ TROVATO, *Delitos Tributarios Estudios analítico del régimen penal de la Ley 24.769*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2008, p. 268.

generadora de enormes desigualdades, dado que otorgaba la posibilidad de evitar la pena y la condena misma por un hecho ilícito.

Sostienen que el Estado aprovecha su posición dominante para arrogarse el privilegio de que se le repare el perjuicio sufrido a un costo procesal muy bajo. En cambio, el ciudadano común víctima de una estafa no puede elegir, claro está, aceptar la reparación integral del perjuicio ocasionado cediendo, a cambio, la extinción de la acción penal. En ese ámbito sigue rigiendo el principio de legalidad procesal y la ajenidad del ejercicio de la acción penal, siempre en manos del Estado.

### **III. b. Antecedentes**

El primer antecedente legislativo nacional de la extinción por pago en la ley penal tributaria se encuentra en la primera Ley Penal Tributaria (23.771) de 1990, que en su art. 14 instituía una excepción basada en razones de política legislativa, que permitía extinguir la acción penal cuando se aceptara la pretensión fiscal, sin requerir que esa aceptación fuera incondicional y total, y satisficiera la pretensión del organismo administrativo, sin que esa conducta procesal implicara reconocimiento de los hechos y el derecho en que se fundara.

Esa regla no tenía otra limitación que la de poder ser usada solo una vez y que, conforme la acusación fiscal, fuera procedente una condena de ejecución condicional. Aquello permitía, en abstracto, la aplicación del beneficio en los delitos más graves de la ley. El instituto era aplicable, efectivizando simplemente el cumplimiento de la obligación, de la cual el obligado se había sustraído dolosamente.

Sustituida por la Ley 24.769 de 1997, se mantuvo el instituto en el art. 16 de la ley, pero acotada su posibilidad de acogimiento a una sola vez, ya fuera que se tratara de persona física o jurídica y acotado también a los supuestos de evasión tributaria simple y evasión previsional simple y requería que la aceptación de la pretensión fiscal fuera incondicional y total.

Con la aceptación incondicional y total se intentaba imposibilitar la aplicación del instituto y que luego se discutiera la pretensión fiscal, lo que en algunos casos daba lugar a que el contribuyente pudiera utilizar el instituto en el proceso penal y luego, una vez ya extinguida la acción penal, discutir la pretensión fiscal en sede administrativa o judicial,

logrando en algunos casos la devolución de lo pagado. No se condicionaba el instituto a ninguna regla de conducta o a eventuales trabajos comunitarios.

La Ley 26.735, de fines de 2011, reformó sustancialmente la Ley Penal Tributaria y estableció el requisito de la espontaneidad para el instituto y eliminó la limitación a un único acogimiento. También eliminó la limitación a determinados delitos contenida en la ley anterior, por lo que, en esta nueva redacción el instituto podía ser utilizado para todos los delitos contemplados en la ley. Con la espontaneidad para algunos autores<sup>36</sup> se simplificó la interpretación del instituto, pues directamente se considera válida la extinción por pago si era espontánea.

Con la Ley 27.430 de enero de 2018 se derogó la Ley 24.769 y en su art. 279 se aprobó el Régimen Penal Tributario actualmente vigente, en el que se estableció nuevamente, en su art. 16, la posibilidad de extinguir la acción penal por cancelación de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, aceptadas en forma incondicional y total, por única vez por cada persona humana o jurídica obligada y se eliminó el requisito de la espontaneidad, sustituyéndolo por un plazo de hasta treinta días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal.

Al respecto, se ha discutido si ese acto procesal de notificación es la notificación de la citación a indagatoria o el mismo acto de la indagatoria. La Cámara Nacional en lo Penal Económico<sup>37</sup> entendió que en el proceso penal el primer acto por el cual se pone en conocimiento de la persona sometida a proceso, de manera clara y directa, la imputación que se le formula, lo constituye la declaración indagatoria recibida por el juez de la causa. Pero dejando a salvo que puede ocurrir en otras circunstancias que al imputado se lo notifique de la imputación contenida en el requerimiento fiscal de instrucción o se lo imponga del llamado a prestar la declaración indagatoria con descripción del hecho que motiva la convocatoria, lo que podría conducir a conclusiones diferentes.

---

<sup>36</sup> BORINSKY/ GALVÁN GREENWAY/ LÓPEZ BISCAYART/ TURANO; *Régimen Penal Tributario y Previsional, Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, 2012, p. 215.

<sup>37</sup> CÁMARA NACIONAL EN LO PENAL ECONÓMICO, Sala B, "AVALOS JUAN CARLOS Y OTROS S/ INFRACCIÓN LEY 24.769", ORDEN N°29.557.

### **III. c. El art. 16 del Régimen Penal Tributario -Ley 27.430-**

Volviendo al análisis de la norma actual, el artículo 16 del Régimen Penal Tributario, art. 279, Ley 27.430, establece que esta forma de extinción de la acción penal solo procedería respecto de determinados delitos, dejando fuera del ámbito de su aplicación a otros delitos integrantes del régimen penal tributario.

El referido artículo establece: *“En los casos previstos en los artículos 1º, 2º, 3º, 5º y 6º la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.”*

Como se ve, el artículo otorga la posibilidad de que se extinga la acción penal, bajo ciertas condiciones, respecto de las evasiones tributarias y previsionales, tanto simples como calificadas, y del aprovechamiento indebido de beneficios fiscales por cancelación de la pretensión fiscal, cuando la aceptación y cancelación de las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios sean incondicionales y totales.

Esta posibilidad de que se extinga la acción penal, otorgada por la ley penal tributaria, como analizaré más adelante, es uno de los reparos expuestos para rechazar la extinción de la acción penal por reparación integral a los delitos tributarios.

Pero previo a ello, se encuentra vigente y operativa la reparación integral para los jueces del fuero penal económico. Veamos.

### **IV. La reparación integral en el fuero penal económico**

#### **IV. a La vigencia y operatividad de la reparación integral en el fuero penal económico**

A continuación, expondré las posiciones respecto de la viabilidad de la reparación integral sostenidas en la jurisprudencia del fuero penal económico.

Considero oportuno aclarar que el fuero en lo penal económico es en el que tramitan las investigaciones por delitos tributarios contra el fisco nacional en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Actualmente está compuesto por once juzgados de primera instancia; una cámara de apelaciones, dividida en dos Salas, y una fiscalía general ante dicha cámara. En la etapa oral existen tres tribunales, siendo su órgano de revisión la Cámara Federal de Casación Penal.

Por lo general, en los procesos por delitos tributarios y aduaneros, la denunciante es la Administración Federal de Ingresos Públicos, AFIP, quien, en muchas oportunidades, solicita ser querellante en esas investigaciones. Destaco aquello dado que, más adelante, señalaré un cambio de tesitura interno del organismo respecto a su posición sobre el instituto de la reparación integral que considero de relevancia, dado su posible impacto en el fuero.

En la sede de mención, también tramitan investigaciones referentes a la infracción al art. 302 del Código Penal, del pago con cheques sin provisión de fondos, capítulo VI del Título XII, delitos contra la fe pública, y a delitos aduaneros; en lo que aquí interesa, contrabando. A continuación, describiré algunas respuestas jurisprudenciales frente a las solicitudes de extinción de la acción penal por aplicación del instituto de la reparación integral en causas en los que se investigaban esa clase de delitos.

Considero que aquello me va a permitir dejar en claro el posicionamiento jurisprudencial del fuero respecto de la reparación integral, previo a ingresar en el específico análisis del instituto en referencia a los delitos tributarios.

#### **IV. b. Aplicación de la reparación integral al delito del art. 302 del Código Penal**

La aplicación de la reparación integral en el caso de procesos seguidos por infracción al art. 302 del Código Penal, resulta de utilidad, dado que revela, a criterio de la Cámara Nacional de Apelaciones de Penal Económico, el instituto está vigente y plenamente operativo respecto de un delito cuyo bien jurídico protegido resulta ser supraindividual - fe pública- y al mismo tiempo es de claro contenido patrimonial, puesto que el cheque tiene un monto que es la medida de la afectación al patrimonio del damnificado.

En ese sentido, en una investigación por el delito de referencia, la defensa solicitó la extinción de la acción penal por aplicación de la reparación integral; pero el juez de

primera instancia, titular del juzgado N° 6 del fuero, no hizo lugar por entender que el instituto no se encontraba operativo. Frente a esa resolución, la defensa apeló y los jueces, Hendler y Bonzón<sup>38</sup>, integrantes a Sala A de la cámara revocaron la decisión.

Fundaron su decisión en que el texto del art. 59, inc. 6, del Código Penal, no da lugar a interpretar que la extinción de la acción penal dependa de la implementación que puedan establecer las leyes procesales. Asimismo, señalaron que la circunstancia de que no se encuentre vigente la legislación procesal de los tribunales nacionales y federales dictada en diciembre de 2014 - Ley 27.063- no implica que esté excluida la aplicación de la legislación procesal actualmente vigente. Señalaron los camaristas que la remisión del art. 59 del Código Penal a las leyes procesales correspondientes no alude a una ley a dictar especialmente, sino a las distintas leyes vigentes en cada una de las jurisdicciones que rigen en materia procesal, afirmando de esa manera la vigencia y operatividad de la reparación integral.

En ese mismo sentido, el camarista de la Sala A, Repetto<sup>39</sup>, ante el recurso de apelación interpuesto por el agente fiscal, contra la resolución del juez titular del Juzgado N° 3 del fuero, que dispuso la suspensión del ejercicio de la acción penal seguida en la investigación de la infracción al art. 302 del Código Penal, señaló que la reparación integral resulta aplicable al caso sin que su operatividad dependa de la vigencia de otra de carácter procesal, destacando que la norma procesal -Ley 27.063- nada regula con relación a la extinción de la acción penal por la reparación integral del perjuicio. Así, dejó claro que, a su criterio, la reparación integral se encuentra vigente y operativa. Debo señalar que los jueces referidos ya no integran mas la cámara de apelaciones del fuero, siendo sus actuales integrantes -año 2024- el Dr. Roberto Hornos y la Dra. Carolina Robiglio.

Por su parte, el integrante de la Sala B de la cámara Roberto Hornos<sup>40</sup>, ante el recurso de la defensa por el rechazo del planteo de extinción de la acción penal por aplicación de la reparación integral dictado por el titular del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 5, expresó que la incorporación del inc. 6 del art. 59 del Código Penal tuvo

---

<sup>38</sup> CNAPE, Sala A, “Miri, Alberto Francisco s/ inf. Art. 302 CP”, 8 de marzo de 2019 (reg. 128/2019)

<sup>39</sup> CNAPE, Sala A, “Pironelli, María Leticia s/ inf. Art. 302 CP”, 24 de mayo de 2018 (reg. 343/2018)

<sup>40</sup> CNAPE, Sala B, “Monasterio, Marcelo s/ inf. Art. 302 CP”, 5 de mayo de 2021 (reg. 262/2021)



por objeto armonizar las prescripciones del código de fondo con las reformas introducidas por el código procesal aprobado por la Ley 27.063.

En ese sentido, ese camarista señaló que, si bien el código procesal sancionado por la Ley 27.063 no se encuentra implementado en el fuero penal económico, sí lo está el art. 22 de aquel, que promueven la preferencia por las soluciones que mejor se adecuen al restablecimiento de la armonía entre sus protagonistas y a la paz social. A continuación, afirmó que la conciliación y la reparación integral consisten en dos causales de extinción de la acción penal. De aquello se desprende que el juez Hornos afirma la vigencia y operatividad del instituto de la reparación integral, entendiéndolo como un supuesto distinto a la conciliación.

En el caso, el juez de primera instancia interviniente había rechazado el pedido de extinción de la acción penal, por entender que no se había propuesto ningún tipo de reparación que abarcara la afectación de la fe pública, lo que resultaba un claro obstáculo para la aplicación de la reparación integral.

Precisamente, respecto del bien jurídico protegido, el camarista señaló que el tipo penal del art. 302 del Código Penal protege la fe pública, bien jurídico de carácter supraindividual o colectivo, cuya titularidad no puede ser atribuida a una persona individual, sino a todos los habitantes de la sociedad. De tal suerte, el pago del monto total del cheque más sus intereses no constituye una reparación integral del daño producto del delito, en la medida en que solo repara el perjuicio ocasionado en su aspecto patrimonial y respecto del beneficiario del documento, pero no la lesión producida a la fe pública.

Entiendo que el antecedente señalado evidencia el criterio del juez de cámara según el cual, los bienes jurídicos supraindividuales pueden ser reparados, pero sin que quede claro de qué manera, toda vez que el voto no negó la posibilidad de que el bien jurídico supraindividual pudiera ser reparado. Simplemente, se limitó a dejar de manifiesto que no lo había sido.

En la instancia de tribunal oral, la suerte de los pedidos de aplicación de reparación integral en los casos de investigación por infracciones al art. 302 del Código Penal han recibido mayoritariamente resoluciones favorables.

El juez del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1 Fornari<sup>41</sup> señaló que, siguiendo a Pastor, la conciliación y la reparación integral son dos institutos diferentes, vigentes y operativos. Sin perjuicio de ello, entendió que para extinguir la acción penal por reparación integral debe haber una efectiva reparación, lo que supone que el presunto damnificado la acepte.

Respecto del bien jurídicamente protegido, el juez Fornari explicó que, siendo un delito pluriofensivo, resulta ajustado a derecho que, además de la reparación a la presunta víctima, se realice un ofrecimiento de carácter simbólico, como trabajos comunitarios o donaciones, a los fines de reparar el bien jurídicamente protegido fe pública. Finalmente, hizo lugar a la aplicación del instituto por entender que resultaba ser la solución que mejor se adecúa al restablecimiento de la armonía entre los protagonistas del hecho y la paz social, en referencia al art. 22 del Código Procesal Penal Federal.

Por su parte, el juez Losada<sup>42</sup>, integrante del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2, sostuvo que la reparación integral es directamente operativa y debe ser aplicada. Asimismo, en un caso por infracción al art. 302 Código Penal, sostuvo que, al tratarse de un delito pluriofensivo -contra el patrimonio y la fe pública- correspondía la realización de una donación o tareas comunitarias no remuneradas para que la reparación fuera integral. Respecto de la vigencia y operatividad del instituto de la reparación integral, también se expresaron de forma afirmativa los jueces Zabala<sup>43</sup> e Imas<sup>44</sup>, integrantes del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2 y 3, respectivamente.

Por su parte, la jueza, Perilli<sup>45</sup>, integrante del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 3, entendió que la reparación integral se encuentra vigente y operativa, pero que, al no haber reglas concretas para su aplicación, su procedencia debe analizarse teniendo en consideración las particularidades de cada caso en concreto. En su opinión, ante la carencia de un instituto procesal que instrumente el instituto, se debe recurrir, por analogía, a la reglamentación procesal de la suspensión del juicio a prueba. Asimismo, en otro antecedente<sup>46</sup>, señaló que la opinión del Ministerio Público Fiscal como titular de la

---

<sup>41</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 1, “CUTELLE”, CPE 638/2017, 17 de diciembre de 2021

<sup>42</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N°2, “Di Perna”, CCC 47104/2011, 27 de diciembre de 2021

<sup>43</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N°2, “Perea Amadeo”, CPE 1295/2017, 12 de agosto de 2020

<sup>44</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N°3, “Rivera Torre”, CCC 71849/2014, 27 de septiembre de 2019

<sup>45</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N°3, “Mazzilli”, CPE 197/2018, 29 de mayo de 2019

<sup>46</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N°3, “Cetra”, CPE 849/2016, 15 de diciembre de 2020

acción penal resulta esencial para la procedencia del instituto. En similar sentido, el juez García Berro<sup>47</sup> entendió que el instituto de la reparación integral se encuentra vigente y operativo.

A partir de los antecedentes expuestos, puedo afirmar la vigencia y operatividad para una parte de los jueces del fuero penal económico de la reparación integral para delitos cuyo bien jurídico protegido sea supraindividual -fe pública- y que al mismo tiempo tienen un claro contenido patrimonial -valor del cheque- y un casi siempre individual y determinado damnificado.

#### **IV. c. Aplicación de la reparación integral al delito de contrabando**

El Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2<sup>48</sup>, en un caso seguido por el delito de contrabando y ante el pedido de extinción de la acción penal por reparación integral, resolvió que se debía tener presente la vigencia del art. 22 del Código Procesal Penal Federal que indica que para resolver los conflictos se debe dar preferencia a las soluciones que mejor se adecuen al restablecimiento de la armonía entre sus protagonistas y a la paz social. También señaló que para resolver el pedido se debía tener presente el principio de *ultima ratio* del derecho penal y el principio *pro homine* de interpretación legal y entendieron que el ofrecimiento de realizar una donación a instituciones de bien público era suficiente para satisfacer la posible afectación al bien supra individual protegido: el adecuado control del servicio aduanero respecto a la importación y exportación de mercaderías.

En similar sentido, ante el recurso presentado contra otra resolución del Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2<sup>49</sup>, la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal<sup>50</sup>, por mayoría, rechazó el recurso presentado por la querrela.

En su voto, el juez Carbajo señaló que la reparación integral debe ser analizada como una pauta concreta que racionaliza la potestad punitiva estatal, con invocación del principio de *ultima ratio* del derecho penal y tras señalar la plena vigencia del art. 22 del

---

<sup>47</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N°1, “Cortiñas”, CCC 69644/2015, 25 de febrero de 2021

<sup>48</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 2, “Arrona y Chiozzi”, CPE 299/2011, 26 de agosto de 2021

<sup>49</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 2, “Demarco”, CPE 1373/2014/8, 07 de septiembre de 2021

<sup>50</sup> CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL, Sala IV, “Demarco”, CPE 1373/2014/8, 13 de diciembre de 2022

Código Procesal Penal Federal, sostuvo que la oposición de la parte querellante fundada meramente en la naturaleza o carácter supra individual del bien jurídico afectado, se revela como insuficiente para sostener razonablemente la improcedencia del instituto de la reparación integral. Por su parte, Ledesma adhirió al voto señalado en el párrafo precedente.

En contraposición, el juez Borisky votó por hacer lugar el recurso, entendiendo que la negativa expresada por la parte querellante se erige como un obstáculo para la extinción de la acción penal en los términos del art. 59, inc. 6, del Código Penal.

En mi opinión, la exigencia de requerir la aceptación de la víctima unificaría los dos institutos, conciliación y reparación, por lo que entiendo que, a los fines de la reparación integral, no es requerida la aceptación del presunto damnificado, al que debe garantizarse su derecho a expresarse y ser oído, pero la aceptación o no de la reparación no puede ser vinculante para hacer lugar a la extinción de la acción penal por reparación integral.

Por su parte, el Fiscal General ante la Cámara Nacional en lo Penal Económico e interinamente a cargo de la Fiscalía General N°2 ante los Tribunales Orales en lo Penal Económico, Pérez Barberá, ha manifestado su posición a favor de la aplicación de la reparación integral en el caso de delitos aduaneros. En su dictamen en el precedente Sepúlveda<sup>51</sup>, afirmó que el instituto de la reparación integral del perjuicio está vigente, aunque no esté reglamentado procesalmente. En ese sentido, analizó que, por no existir tal reglamentación, está vigente para toda clase de delito, incluido el contrabando. Sostuvo que incluso en delitos de daño colectivo, como el de contrabando, hay un perjuicio determinable y una forma integral de repararlo.

Expuso que la reparación integral resulta plenamente operativa y señaló que, pese a que el código procesal vigente no reglamenta el instituto, no existe una laguna normativa, entendida como ausencia de una norma que regule el caso, sino una laguna axiológica; es decir la ausencia de una norma satisfactoria que regule el caso, ya que, según el Fiscal General, actualmente contamos con una regulación insatisfactoria porque no está limitada a determinada clase de delitos, por lo que la reparación integral del

---

<sup>51</sup> FISCALÍA GENERAL N°2 ANTE LOS TRIBUNALES ORALES EN LO PENAL ECONÓMICO, Dictamen realizado en el marco de la investigación CPE 1326/2019/TO01/5, “Sepúlveda, Roberto Eduardo s/ Incidente de extinción de la acción”, 14 de noviembre de 2022

perjuicio rige para todos los delitos, dada la ausencia de reglamentación que indique lo contrario. Entendió que desde un punto de vista, tanto constitucional como de interpretación sistemática, la ausencia de reglamentación implica ausencia de restricción.

Sostuvo que, en casos de delitos con bienes jurídicos supraindividuales, el ofendido que no se encuentre constituido como parte querellante debe ser escuchado, pero su opinión no será vinculante, dado que las causales de extinción de la acción penal son de orden público, por lo que para su aplicación no dependen sustantivamente de lo que opine el ofendido. Agregó, Pérez Barberá que la prevención general se cumple con la imposición de tareas comunitarias o donaciones a entidades de bien público.

#### **IV. d. El criterio de la AFIP**

Por su parte la AFIP, en su rol de querellante, se ha manifestado en oposición a la aplicación de la reparación integral. Esa oposición obedecía a una pauta de procedimiento interna del organismo -Disposición 318/19<sup>52</sup>-, que establece la obligatoriedad de oponerse a la aplicación del instituto.

Pero lo cierto es que, pese a la oposición de la querrela, la jurisprudencia aplicó el instituto; especialmente, los tribunales orales en lo penal económico<sup>53</sup>. Esa circunstancia llevó a la modificación de la disposición referida. En ese sentido, mediante la Disposición 131/2023<sup>54</sup>, se cambió el criterio: si bien se sostuvo la regla general de oposición, se agregó la posibilidad de consentirse la aplicación para ciertos delitos del Código Aduanero y bajo determinados requisitos.

En dicha disposición se tuvo en cuenta que el instituto de la reparación integral incorporó una vía alternativa de solución de conflictos que forma parte de un conjunto de mecanismos que permiten descomprimir el sistema judicial penal, reforzando la participación de la víctima en el proceso y permitiendo resolver los casos de menor gravedad por vías alternativas, en línea con los principios constitucionales de proporcionalidad, racionalidad y *última ratio*, y que responde a las directrices sobre

---

<sup>52</sup> Disposición N° 318 (AFIP) del 19 de septiembre de 2019, Protocolo de actuación en materia penal tributaria, aduanera y de los recursos de la seguridad social de la AFIP.

<sup>53</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 3, “Gadaleta”, 02 de junio de 2023. Resulta destacable que esa investigación por delito de contrabando, los imputados realizaron una solicitud de reparación integral por un monto total de setecientos cincuenta mil dólares y una donación de dos mil dólares, a lo que la AFIP se opuso.

<sup>54</sup> Disposición N° 131 (AFIP) del 16 de junio de 2023

resolución alternativa de conflictos contenida tanto en instrumentos nacionales como internacionales. Los requisitos establecidos por la Disposición 131/2023, para que se pueda consentir la aplicación de la reparación integral, son que la afectación al bien jurídico protegido sea de índole patrimonial, que no se trate de los supuestos de los artículos 865, incisos b), c), d), g) y h); 866 y 867 del Código Aduanero - Ley 22.415 y sus modificaciones- y que exista acuerdo unánime entre las partes del proceso.

De esta manera, la AFIP otorgó la posibilidad de consentir la aplicación de la reparación integral, al menos en algunos supuestos de los delitos del Código Aduanero. Cabe aclarar que esta disposición no alcanza a los delitos tributarios, pero parece evidenciar el reconocimiento del organismo tanto de los fallos judiciales que han aplicado el instituto pese a su oposición como querellante; como del cambio de paradigma sobre la resolución alternativa de conflictos y de la reforma del ordenamiento procesal federal.

Si bien se trata de una disposición; es decir, de una norma interna del organismo, sobre aspectos administrativos y de organización interna, lo cierto es que por aquella no se obliga a los representantes del organismo a consentir la aplicación de la reparación integral, sino que únicamente se otorga la facultad de consentirla. Dicho de otro modo, se ha dejado sin efecto la obligatoriedad de oponerse en todos los casos, pero aun así la regla sigue siendo la oposición.

Por lo expuesto es que, la AFIP, mayoritariamente, continúa oponiéndose a la aplicación de la reparación integral en los delitos de contrabando, con el argumento de que el Código Aduanero no contiene ninguna referencia al perjuicio, por lo que no puede verse satisfecha la pretensión a través de una reparación económica, siendo que el bien jurídico protegido por el contrabando resulta supraindividual y por tanto imposible su reparación integral. Suele remarcar que la Disposición 131/2023 no obliga, sino que faculta a consentir la aplicación de la reparación integral, únicamente en determinados supuestos.

Al respecto, debo señalar que los argumentos expuestos por la AFIP, para oponerse a la aplicación de la reparación integral, han sido refutados por distintas instancias judiciales. En ese sentido, se expresó que la oposición de la parte querellante fundada meramente en la naturaleza o carácter supraindividual del bien jurídico afectado, se revela como insuficiente para sostener razonablemente la improcedencia del instituto

de la reparación integral<sup>55</sup>. Se consideró a los fundamentos de la oposición de la querrela generales y dogmáticos y se criticó que no efectuara consideración alguna que asumiera el principio de *ultima ratio* que rige en materia penal<sup>56</sup>.

#### **IV. e. Resultan aplicables a la reparación integral los requisitos del art. 34 del Código Procesal Penal Federal**

En el primer capítulo establecí que el bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario es supraindividual y que no es asimilable a la propiedad de un individuo. Con esas definiciones cabe preguntarse si es posible que sea reparado. Al respecto, debo señalar que ninguna disposición establece la imposibilidad de reparar los delitos que protegen un bien jurídico supraindividual, por lo que entender que ese tipo de bienes jurídicos no son susceptibles de ser reparados sería imponer un requisito no establecido por la ley. Conforme la jurisprudencia del fuero penal económico analizada previamente, ese tipo de daño -bien jurídico supraindividual- puede ser reparado mediante la reparación del perjuicio y la realización de tareas comunitarias o de una donación a una entidad de bien público.

Respecto, específicamente a la posibilidad de reparar el bien jurídico protegido por los delitos tributarios, como bien destacan Yacobucci y Ezeyza<sup>57</sup>, nuestro ordenamiento jurídico admite los pagos en dinero como medio para resarcir perjuicios de índole patrimonial; incluso en los supuestos en los que no es posible restituir la situación al estado anterior. En el caso de los delitos tributarios, si bien no es posible restituir la situación a su estado anterior, al tener un claro contenido patrimonial -el perjuicio fiscal- se puede reparar mediante el pago en dinero. En ese sentido, debo señalar que la propia ley penal tributaria, como los sucesivos regímenes de sinceramiento fiscal, históricamente han instaurado el pago, bajo determinadas circunstancias como causal eximente de responsabilidad penal para los delitos de la ley penal tributaria, por ello sostengo que es reparable.

---

<sup>55</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 2, “Demarco”, CPE 1373/2014/8, 07 de septiembre de 2021

<sup>56</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 3, “Gadaleta”, CPE 1477/2010/1, 02 de junio de 2023

<sup>57</sup> YACOBUCCI, IGNACIO - EZEYZA, MARIANO ABEL, “Reparación integral del perjuicio como vía de escape al proceso penal tributario en la CABA”, Thompson Reuters, vol. 4, agosto 2018, pp. 1-4.

En ese sentido, Álvarez Echagüe<sup>58</sup>, señala que para determinar el alcance del término reparación integral debe recurrirse al nuevo Código Civil y Comercial, concretamente al art. 1740, que establece la reparación plena, que es la que surge a consecuencia del daño provocado, y que consiste en la restitución del damnificado al estado anterior al hecho dañoso, sea por el pago en dinero o en especie. Idéntico criterio expresó el juez Roberto Hornos<sup>59</sup> al señalar que el concepto reparación integral no tiene regulación expresa en el ámbito del derecho penal por lo que correspondía, a su entender, tener en cuenta el art. 1740 del Código Civil y Comercial de la Nación para entender el concepto reparación.

Por su parte Borisky<sup>60</sup> aclaró que siempre que se habla de reparación como primera medida se examina la posibilidad de restituir ese estado o situación al momento anterior, en el caso de los delitos tributarios, examinar si es factible restablecer la situación al momento anterior tratándose de la afectación de un flujo dinámico. Señaló que nuestro ordenamiento jurídico admite los pagos en dinero como medio para resarcir perjuicios de índole patrimonial, incluso en los supuestos en los que no es posible restituir la situación al estado anterior. Así, la suma no ingresada -actualizada con intereses-, para el caso del delito de apropiación indebida de tributos, cobra relevancia como un parámetro importante a la hora de cuantificar el daño ocasionado por la conducta penalmente típica a la luz del artículo 6° de la ley nacional 24.769. Por lo expuesto, considero que los delitos tributarios pueden ser reparados en los términos del art. 59, inc. 6, segundo supuesto del Código Penal.

Por otro lado, si bien existen posiciones como la del juez Barrotaveña<sup>61</sup>, que entiende que el art. 59, inc. 6, del Código Penal únicamente puede ser aplicado delitos contra la propiedad, previstos en el Libro segundo, Título VI del Código Penal, en virtud de lo establecido por el art. 34 del Código Procesal Penal Federal. Debo recordar que el art. 59, inc. 6, del Código Penal el legislador estableció dos supuestos distintos de extinción de la acción, la conciliación -primer supuesto- y la reparación integral -segundo

---

<sup>58</sup> Álvarez Echagüe, *La extinción de la acción penal tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018, p. 321.

<sup>59</sup> CNAPE, Sala B, “Monasterio, Marcelo s/ inf. Art. 302 CP”, 5 de mayo de 2021 (reg. 262/2021)

<sup>60</sup> BORINSKY/ TURANO/ RODRÍGUEZ/ SCHURJIN ALMENAR; *DELITOS TRIBUTARIOS Y CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL*, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2020, p. 484.

<sup>61</sup> CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL, Sala I, “Sanatorio Nuestra Señora del Pilar S.A. y otro s/recurso de casación”, 13 de marzo de 2020



supuesto-. Por ello, el art. 34 del Código Procesal Penal Federal refiere únicamente a la conciliación y que la reparación integral es otro supuesto diferente, al que no se le deben imponer los requisitos del referido artículo. De lo contrario se estaría eliminando la letra “o” del art. 59 del Código Penal y suplantándola por la “y”, equiparando los dos supuestos: conciliación y reparación integral.

Cabe recordar que el artículo 34 del Código Procesal Penal Federal establece: *“Sin perjuicio de las facultades conferidas a los jueces y representantes del MINISTERIO PÚBLICO FISCAL en el artículo 22, el imputado y la víctima pueden realizar acuerdos conciliatorios en los casos de delitos con contenido patrimonial cometidos sin grave violencia sobre las personas o en los delitos culposos si no existieran lesiones gravísimas o resultado de muerte. El acuerdo se presentará ante el juez para su homologación, si correspondiere, en audiencia con la presencia de todas las partes.”* y que se encuentra implementado.

Al tratarse de dos institutos diferentes, las regulaciones del art. 34 del Código Procesal Penal Federal referidas a la conciliación no deben ser aplicadas como requisitos para la procedencia de la reparación integral. Específicamente, el consentimiento de la supuesta víctima, requerido para la conciliación, no puede ser exigido para la reparación integral. La interpretación que así lo afirme iguala los dos supuestos y deja inoperante al segundo, por lo que no se ajusta a derecho.

A su vez, considero que el art. 34 Código Procesal Penal Federal no debe entenderse como limitado a los delitos que protegen la propiedad como bien jurídico individual dado que el referido artículo solamente requiere que los acuerdos conciliatorios se refieran a delitos con contenido patrimonial. Sin requerir que los acuerdos se refieran exclusivamente a delitos cuyo bien jurídicamente protegido sea la propiedad.

Por el mismo argumento entiendo que la oposición de la parte querellante no resulta un impedimento para que proceda la extinción de la acción penal por aplicación de la reparación integral, toda vez que la conformidad de aquella no constituye un requisito legal para ese instituto. Asimismo, como expliqué previamente con cita de Pastor, la reparación integral consiste en el cumplimiento unilateral por parte del imputado de las prestaciones relativas a la obligación de resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias producidas de modo indebido por el hecho ilícito que se le atribuye,

mientras que la conciliación tiene la misma finalidad, pero resulta de un acuerdo entre las partes.

En similar sentido, por la resolución de la Procuración General de la Nación 92/2023, se establecieron los criterios que deben aplicar los y las representantes del Ministerio Público Fiscal cuando promuevan o examinen la pertinencia de un acuerdo conciliatorio entre las personas imputadas y las víctimas de delitos (artículos 59, inciso 6°, del Código Penal y 34 del Código Procesal Penal Federal), los cuales resultan limitadores respecto de la aplicación del instituto, lo cierto es que dicha resolución, en su texto y espíritu, está dirigida al instituto de la conciliación y, como ya expresé, la reparación, si bien comparte el mismo inciso y artículo, es un supuesto distinto, por lo que, concluyo que, esos criterios de actuación no son de aplicación a los supuestos de extinción de la acción penal por aplicación del art. 59, inc. 6, segundo supuesto, del Código Penal.

Por lo expuesto, afirmo la vigencia y operatividad del instituto de la reparación integral en el fuero penal económico, también sostengo que los delitos que protegen bienes jurídicos supraindividuales pueden ser reparados, que los requisitos del art. 34 del Código Procesal Penal Federal no son exigibles para declarar extinguida la acción penal por reparación integral y que los criterios establecidos por la Procuración General de la Nación en la resolución 92/2023 no son aplicables a la reparación integral. Ahora bien, se puede aplicar la reparación integral a los delitos tributarios o existe algún obstáculo. Veamos.

## **V. Aplicación de la reparación integral a los delitos tributarios**

Específicamente respecto de la aplicación de la reparación integral a los delitos tributarios, se pueden establecer dos posiciones: la que hace lugar a la extinción de la acción penal por aplicación de la reparación integral o la que no hace lugar a la aplicación del instituto para los delitos tributarios.

### **V. a. Posiciones en contra en la doctrina**

En la doctrina, Emlek<sup>62</sup> se opone a la aplicación de la reparación integral en delitos tributarios y afirma que los planteos a favor de la aplicación ponen por encima de

---

<sup>62</sup>Emlek, Pablo “La conciliación y reparación integral del Código Penal. ¿Otra salida para los delitos fiscales?”, *DOCTRINA PENAL TRIBUTARIA Y ECONOMICA*, número 63, 2022, pp. 51-69.

cualquier otro principio los de *ultima ratio* de las normas penales y *pro homine*, mientras que su posición -sostiene- consiste en dar a cada uno de los institutos, establecidos por el único habilitado para dictar normas, su justo alcance y significación, sin anular ninguna de ellas. Concluye que la amplísima cantidad de caminos que han permitido y permiten la salida del proceso en los delitos fiscales, como las salidas por pago de la ley penal tributaria, las moratorias y las amnistías fiscales constituyen los preceptos que el legislador previó específicamente, por lo que entiende que no corresponde una mayor ampliación de aquellas alternativas por vía de su interpretación extensiva.

Por su parte, Riquert<sup>63</sup> sostiene que el art. 59 del Código Penal no dice que la acción penal se extinguirá respecto de cualquier delito por la conciliación o la reparación integral del perjuicio, sino otra cosa bien distinta: que podrá ser extinguida por esta razón en los casos que indique la ley procesal correspondiente y agrega que, no encontrándose indicado en la norma procesal, la reparación no es aplicable con relación a los delitos tributarios.

Por su parte, en Borinsky<sup>64</sup>, se concluyó que el nuevo Régimen penal tributario - Ley 27.430-, por ser posterior en el tiempo a la inclusión del inc. 6 en el art. 59 del Código Penal, denota la voluntad del legislador de mantener el particular y más restrictivo modo de fuga del proceso a través del pago, con respecto a la reparación integral.

#### **V. b. Posiciones en contra en la jurisprudencia.**

En la jurisprudencia, la improcedencia de la reparación integral para los delitos tributarios es el criterio de los únicos dos actuales integrantes -año 2023- de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico: el juez Roberto Hornos y la jueza Carolina Robiglio. Ellos fundamentan que la reparación integral no procede para delitos tributarios, dado que existe, dentro la ley penal tributaria, una vía de salida alternativa del proceso penal específica, establecida en el art. 16 de las distintas leyes penales tributarias. Para los jueces nombrados, esa norma diseñada especialmente por el legislador para

---

<sup>63</sup> RIQUERT, Marcelo Alfredo, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada. Anotada*, 2018, p 444.

<sup>64</sup> BORINSKY/ TURANO/ RODRÍGUEZ/ SCHURJIN ALMENAR; *DELITOS TRIBUTARIOS Y CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL*, 2020, p. 488.

delitos fiscales desplaza la aplicación del instituto previsto en la ley general (art. 59, inc. 6, del Código Penal). Esta tesis se ha denominado de la especialidad<sup>65</sup>.

En ese sentido, en “Polan<sup>66</sup>” y “Barrier<sup>67</sup>”, entre muchos otros<sup>68</sup>, los referidos jueces entendieron que la extinción de la acción penal establecida en el art. 59, inc. 6, del Código Penal es una disposición de fondo que puede tener aplicación con relación a aquellos delitos respecto de los cuales pueda haber una conciliación o una reparación integral del perjuicio ocasionado, siempre y cuando no mediaren disposiciones de leyes penales especiales que contemplen preceptos que la hagan inaplicable por contrariedad con la regla genérica, conforme el art. 4 del Código Penal. Dicho artículo establece: “*Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario*”.

Aclararon los citados camaristas, en “Place International Trading<sup>69</sup>”, que con relación a la regla establecida por el art. 4 del Código Penal, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha expresado, citado “Vidal”, que no es “...preciso que las leyes dispongan literalmente lo contrario respecto de las disposiciones generales del Código Penal para excluir la aplicación de estas, sino que es suficiente que la aplicación subsidiaria del Código mencionado sea incompatible con la orgánica armonía de las disposiciones de aquellas (Fallos: 212:64)”<sup>70</sup>.

Agregaron que el cumplimiento de las obligaciones evadidas podría equipararse, en términos de los alcances prácticos del mismo, al instituto de la reparación integral, lo que, a su criterio, permite advertir que para los delitos tributarios se encuentra vigente un régimen especial y diferenciador del general contemplado por el artículo 59, inc. 6, del Código Penal, razón por la cual -concluyeron- no resulta de aplicación la reparación integral con respecto a los delitos del denominado Régimen Penal Tributario.

---

<sup>65</sup> EMLEK, *DOCTRINA PENAL TRIBUTARIA Y ECONOMICA*, 2022, pp. 51-69.

<sup>66</sup> CÁMARA NACIONAL EN LO PENAL ECONÓMICO, Sala B, “POLAN S.A. Y OTROS SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”, Reg. Interno 216/2020.

<sup>67</sup> CÁMARA NACIONAL EN LO PENAL ECONÓMICO, Sala B, “BARRIER SOLUTION S.A. SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”, Reg. Interno 314/2020.

<sup>68</sup> CÁMARA NACIONAL EN LO PENAL ECONÓMICO, Sala A, CPE 1755/2016, Reg. Interno 645/2017 y CPE 438/2017/1/CA1, Reg. Interno N° 757/2018.

<sup>69</sup> CÁMARA NACIONAL EN LO PENAL ECONÓMICO, Sala B, “PLACE INTERNATIONAL TRADING S.A. Y OTRO SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”, Reg. Interno 297/2023.

<sup>70</sup> CSJN, “VIDAL, MATÍAS FERNANDO CRISTÓBAL Y OTROS s/INFRACCIÓN LEY 24.769 DENUNCIANTE: AFIP - DIRECCIÓN GENERAL IMPOSITIVA”, 28 de octubre de 2021 (Fallos 344:3156)

Fundamentaron su posición señalando que la incongruencia o la falta de previsión no se suponen en el legislador y que al momento de dictarse la ley que incorporó el inc. 6 del artículo 59 del Código Penal, se encontraba vigente el artículo 16 de la Ley 24.769, el cual no fue derogado por el legislador. Por ende, concluyeron que, en materia de delitos de la ley penal tributaria, el legislador pretendió mantener un régimen especial diferente al contemplado por el régimen general del Código Penal.

Entendieron que, si el legislador hubiese querido que para los delitos de la ley penal tributaria rigieran todas las disposiciones generales sobre la extinción de la acción penal, le hubiese bastado con suprimir la norma diferenciadora especial. Sumaron a esa fundamentación que, por el Régimen Penal Tributario introducido por el artículo 279 de la Ley 27.430, ley posterior a la que produjera la incorporación del inciso 6, del artículo 59 del Código Penal, el legislador mantuvo un sistema especial de extinción de la acción penal con respecto a algunos delitos tributarios, lo que, para los jueces Hornos y Robiglio es una muestra inequívoca de que, en este aspecto, en materia penal tributaria, el legislador no ha querido estar a las disposiciones generales del Código Penal<sup>71</sup>.

Por su parte, Mahiques en “Zille”<sup>72</sup> entendió que la incompatibilidad entre la ley general y la especial puede surgir de lo expresamente establecido en una disposición legal o de la exégesis del régimen especial, atento su finalidad y el espíritu que lo informa. A continuación, señaló que de las distintas leyes penales tributarias surge con claridad que el legislador ha mantenido invariable su decisión de restringir la aplicación de la vía de escape del proceso penal mediante pago a determinados delitos y al cumplimiento de ciertas condiciones materiales y temporales.

Afirmó, que la vaguedad del texto legislativo del art. 59 del Código Penal, resultaba inconciliable con las condiciones expresamente establecidas por el régimen especial para la extinción de la acción penal por pago. En ese sentido, sostuvo que en los casos de los delitos tributarios no bastaba la satisfacción económica de la deuda tributaria para reparar el daño causado, ya que el perjuicio derivado de la comisión de estos ilícitos

---

<sup>71</sup> CÁMARA NACIONAL DE APELACIONES EN LO PENAL ECONÓMICO, Sala B, CPE 121/2021, reg. 161/2023, 25 de abril de 2023

<sup>72</sup> CÁMARA FEDERAL DE CASACIÓN PENAL, Sala II, “ZILLE S.R.L. y otro s/ recurso de casación”, 28 de diciembre de 2020

no era únicamente patrimonial, por lo que resultaba ajena a aquellos la posibilidad de extinguir la acción penal mediante una reparación integral.

Ese voto minoritario concluyó que, a la luz de los fines que informan la legislación tributaria, no resulta posible aplicar la reparación integral del perjuicio sin tener en consideración las exigencias propias que impone el régimen especial y el instituto particular que allí se contempla para extinguir la acción por pago y agregó que recurrir a la reparación integral para resolver supuestos vinculados con la ley penal tributaria importaría dejar prácticamente sin efecto el procedimiento especial previsto como salida alternativa al proceso en el mismo régimen. En definitiva, significaría aplicar disposiciones de orden general incompatibles con el régimen penal tributario, lo que resulta contrario a lo establecido por el art. 4 del Código Penal.

En similar sentido, el juez Petrone, en “Sanatorio Nuestra Señora del Piar”<sup>73</sup> se pronunció a favor del criterio de la especialidad, y sostuvo que la regularización espontánea de la situación del sujeto obligado resultaba equiparable, en términos de las consecuencias prácticas del mismo, a la reparación integral del perjuicio ocasionado, circunstancia que permitía concluir que, con respecto a la cuestión analizada, se encontraba vigente un régimen que, por especialidad y oposición, desplazaba al general establecido por el art. 59, inc. 6, del Código Penal, por aplicación del art. 4 del mismo cuerpo normativo. Expresó que la interpretación contraria vaciaría de contenido al art. 16 de la Ley 24.769 en tanto el inc. 6 del art. 59 del Código Penal exigía menos requisitos a fin de extinguir la acción penal.

Destacó en su voto que, al momento de dictarse la Ley 27.147, que incorporó la reparación integral al Código Penal, se encontraba vigente el art. 16 de la Ley 24.769, el cual no fue derogado por el legislador, de lo que concluyó que, en “*materia de delitos tributarios, el legislador procuró mantener un régimen especial diferente al incorporado al código de fondo pues, en caso de haber pretendido que rigieran todas las disposiciones generales sobre extinción de la acción penal a esta materia, le hubiese bastado con suprimir la norma específica del art. 16*”.

---

<sup>73</sup> CFCP, Sala I, “Sanatorio Nuestra Señora del Pilar S.A. y otro s/ recurso de casación”, 13 de marzo de 2020 (Reg. N° 184/2020)

En similar sentido, la jueza Figueroa, se remitió a su voto en “Mallo Huergo”<sup>74</sup>, en el que expresó que *“Frente a la regulación concreta de la ley especial de los requisitos, oportunidad y efectos de la aceptación y cancelación total de las obligaciones evadidas, la decisión del magistrado de apartarse de dicha norma y hacer aplicación de la norma general estatuida en el Código Penal, en cuanto dispone en su art. 59 inciso 6° la extinción de la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio, en menoscabo del principio de especialidad, se encuentra desprovista de cualquier tipo de argumentación que la justifique, lo que la tacha de arbitrariedad y la descalifica como acto jurisdiccional válido”*.

#### **V. c. Posiciones a favor en la doctrina**

Entre las opiniones favorables a la procedencia de la reparación integral para los delitos tributarios, se destaca la posición de Álvarez Echagüe<sup>75</sup>, quien critica la tesis de la especialidad, afirmando que *“La postura más simplista, lamentablemente, considerará que la norma especial posterior (art. 16) desplaza las previsiones de la reparación integral del Código Penal. De este modo, recurriendo a criterios puramente restrictivos, privilegiarán el mecanismo específico por sobre el genérico, pese a que ello genere una reducción de los derechos de los imputados en un proceso penal, violentándose de ese modo claros y precisos mandatos constitucionales”*.

Señala el citado autor que el art. 4 del Código Penal establece que las disposiciones de la parte general se aplican a todas las leyes especiales, en tanto estas no establezcan expresamente lo contrario o aquellas sean incompatibles con el espíritu y finalidad perseguida por la ley especial y sostiene que la extinción por reparación integral, ley jerárquicamente superior, prevalece sobre una inferior, aunque especial, ley penal tributaria. Funda su conclusión en el principio *pro homine* que, para el autor, debe prevalecer en el análisis y permite compatibilizar ambos institutos y predicar su coexistencia.

---

<sup>74</sup> CFCP, Sala I, “Mallo Huergo, Ricardo Nicolás s/ recurso de casación”, 03 de junio de 2019 (Reg. N° 184/2020)

<sup>75</sup> ÁLVAREZ ECHAGÜE, *La extinción de la acción penal tributaria*, 2018, p.397

Concluye Álvarez Echagüe que, al efectuar un análisis de ambas normas a partir del principio *pro homine*, advierte con claridad que debe estarse a la norma más beneficiosa; es decir el art. 59, inc. 6, del Código Penal.

En idéntico sentido, Pampliega<sup>76</sup>, señala que la extinción de la acción penal por reparación integral se encuentra operativa y aplicable a los delitos tributarios incluso a los de apropiación indebida, dado que el legislador no estableció expresamente que ese instituto no se aplique a los delitos fiscales. Agregó, el referido autor, que opinar lo contrario implicaría vulnerar el principio de legalidad y el principio *pro homine* de mínima intervención del derecho. Finalmente, señaló que cuando la Ley 27.430 deroga el régimen de la Ley 24.769 y reinstaura el instituto del pago total e incondicional con sus accesorios, nada dice respecto de la exclusión de otros medios de extinción.

#### **V. d. Posiciones a favor en la jurisprudencia**

En la causa "Ecoave"<sup>77</sup>, el juez Hendler, en su momento integrante de la Sala A de la cámara de apelaciones del fuero penal económico, consideró que el artículo 16 de la Ley 27.430 es sustancialmente concordante con el artículo 59, inciso 6, del Código Penal y que no existía contradicción entre ambos dispositivos. Así concluyó que el instituto de la reparación integral de la parte general del Código Penal era aplicable a los delitos tributarios.

Por su parte el titular del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 3, en "Caledonia", suspendió el ejercicio de la acción penal por aplicación del art. 59, inc. 6, del Código Penal en un caso de apropiación indebida de tributos, aunque en esta oportunidad la resolución fue anulada por la cámara del fuero<sup>78</sup> con votos de los jueces Hornos y Robiglio.

En su resolución, el juez de instrucción dispuso suspender el ejercicio de la acción penal, por considerar que el instituto de la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio se encuentra vigente y operativo y que no era óbice para su

---

<sup>76</sup> PAMPLIEGA, "Formas de extinción de la acción en delitos fiscales (distintas de las previstas en el Código Penal)", en ROBIGLIO, (Directora), *Institutos de Derecho Penal Tributario*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017, p. 629.

<sup>77</sup> CNAPE, Sala A, "Eco Ave SA y otros s/ infracción ley 24.769", 19 de diciembre de 2018 (reg. 1108/2018)

<sup>78</sup> CNAPE, Sala A, "CALEDONIA ARGENTINA COMPANIA DE SEGUROS S.A. S/ INFRACCION LEY 24.769", 27 de septiembre de 2019 (reg. 661/2019)



aplicación la existencia del mecanismo específico de extinción de la acción penal previsto en la ley penal tributaria.

Entendió que la cancelación de la pretensión fiscal y sus intereses resultaba insuficiente en el caso para entender reparado el daño causado. A ello debía agregarse un plus a satisfacer por el presunto autor, para generar la sensación generalizada de la inconveniencia de cometer el delito, la impresión social acerca de que la reparación aceptada demuestra el triunfo del derecho como sustento del mantenimiento de la vigencia de la norma penal tributaria y la resocialización del autor.

Afirmó, el juez que ese plus consistía en el pago de una multa equivalente a tres veces la pretensión fiscal originaria -artículo 48 de la Ley 11.683- y una donación destinada a alguna entidad que desarrollara actividades de asistencia social a personas con necesidades básicas insatisfechas.

Dicha resolución fue recurrida por la defensa del imputado, quien entendió que los conceptos de la reparación integral definidos por el juez no se encontraban previstos en la ley.

La Sala A de la cámara del fuero, reafirmando su criterio de vigencia del régimen especial y diferenciador del general, afirmó que para que la acción penal se extinguiera debían verificarse en el caso los requisitos previstos por la ley penal especial, los que concluyeron que no se daban.

Respecto de los motivos de agravio de la defensa, la alzada sostuvo que por el art. 59, inc. 6, del Código Penal, no se estableció la posibilidad de imponer algún tipo de obligación adicional a la reparación integral del perjuicio, de modo que las imposiciones que efectuó el juez de primera instancia no tenían otro sustento que su parecer y voluntad quien, según los camaristas no debería haberse alejado de las disposiciones legales vigentes para resolver los planteos que se le formularon ni podía arrogarse facultades legislativas, de modo de suplantar la actividad propia de otro poder del Estado.

Posteriormente, el juez de instrucción, que era Caputo, dejó expresado su criterio en una publicación<sup>79</sup>, en la que sostuvo que la solución del conflicto penal mediante la

---

<sup>79</sup> CAPUTO, “LA REPARACIÓN INTEGRAL DEL PERJUICIO EN EL MARCO DEL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO”, en ROBIGLIO, (Directora), *Institutos de Derecho Penal Tributario Tomo 2*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2021, p. 523.

reparación integral del daño podrá tener un alcance más amplio que el mecanismo del art. 16 de la Ley Penal Tributaria, pudiendo ser aplicado a todo tipo de delito de los previstos en la legislación penal tributaria y tener lugar en más de una oportunidad para el mismo contribuyente, pues, a su criterio, aquella reparación debe ser satisfecha en condiciones de una mayor exigencia, como para que sea un eficiente mecanismo alternativo de la pena privativa de libertad conminada en abstracto para los delitos en juego, con el objeto de satisfacer los fines preventivos legitimantes de la aplicación del sistema penal.

Respecto de los alcances de la reparación integral, Caputo consideró que, para que opere en delitos tributarios, el solicitante deberá no solo pagar la pretensión fiscal con sus intereses punitivos y resarcitorios, sino también efectuar un desembolso económico mayor que aquella mera compensación monetaria, equivalente a la multa administrativa de la Ley 11.683, de manera tal que se permita generar en la sociedad toda, no solo la idea de que el derecho penal se mantiene vigente, sino también la perspectiva de que cometer el delito deriva en consecuencias más desfavorables que no cometerlo. Además, que conlleva la necesidad de un esfuerzo especialmente particular educativo y personal por parte del autor -donación o trabajo comunitario- que genere en aquel y en la sociedad a la cual el delito fiscal perjudicó la idea de que el infractor normativo ha tomado conciencia de la responsabilidad social que se deriva de su actividad económica marco de su delito y que, por lo tanto, se ha resocializado.

Esta conceptualización de los elementos que conformarían una reparación integral, para Caputo, permite diferenciar ese instituto del supuesto de extinción de la acción previsto específicamente por el Régimen Penal Tributario.

Por su parte, el fiscal general ante la cámara del fuero expresó su posición respecto de los delitos tributarios y la reparación integral en su dictamen en “Esmede”<sup>80</sup>; en el que expresó que el régimen especial de regularización del art. 16 de la Ley Penal Tributaria no impide la aplicación de la reparación integral a delitos tributarios, siempre que, por supuesto, no se den en el caso los requisitos fácticos que permitirían la aplicación del mencionado régimen especial.

---

<sup>80</sup> FISCALÍA GENERAL. NRO. 2 ANTE LOS TOPE, “Incidente Nro. 4 de extinción de la acción formado en la causa Nro. CPE 832/2015/TO1 caratulada “ESMEDE, Juan Osvaldo s/Infracción Ley 24.769”, 14 de febrero de 2023

Señaló Pérez Barberá que la razón de su posición radica en que el principio de especialidad no significa que, si existe una disposición más específica sobre un supuesto de hecho, la más general queda desplazada, sin más; por el contrario, significa, únicamente, que deberá aplicarse la ley especial en lugar de la general, pero, naturalmente, siempre que se den los requisitos de aplicación propios de la ley especial. Si éstos, en cambio, no concurren, la consecuencia no será la no aplicación de la ley más general, sino, al contrario, su aplicación, en tanto en el caso concreto concurren sus requisitos.

Entendió el fiscal general que el instituto del art. 16, en principio, deberá ser aplicado –como ley especial– y desplazará a la reparación integral pero, naturalmente, siempre que se den los requisitos que permiten aplicar el instituto especial. Si éstos no se dan, pero sí concurren los requisitos propios del art. 59, inc. 6, Código Penal, entonces se aplica esta última norma, porque está vigente y también rige para el caso, sólo que de un modo más general.

Sostener lo contrario, continuó el fiscal general, implicaría afirmar que el art. 16 Ley Penal Tributaria, por su mera existencia, desplaza sin más al art. 59, inciso 6, del Código Penal y torna a este último inaplicable en abstracto, es decir, para todos los casos, lo que, a su entender, resulta irrazonable dado que si hay leyes más generales vigentes que también prevén formas de extinción de la acción penal por pago en materia tributaria, entonces, si se dan sus requisitos, tienen que ser aplicadas.

Por su parte, en el fallo “Balbo”<sup>81</sup>, el Tribunal Oral en lo Penal Económico N°2, sostuvo que el artículo 59, inciso 6, del Código Penal no sólo se encuentra plenamente operativo, sino que además resulta aplicable como causal extintiva en materia de delitos tributarios y aduaneros.

En similar sentido, el juez Imas, en “Corijunio”<sup>82</sup>, en un caso de imputación por art. 2 de la Ley 24.769 -evasión agravada- señaló que la normativa no establece condicionamientos para la procedencia de la nueva causal de extinción de la acción penal establecida por el art. 59, inciso 6°, del Código Penal, de modo que la misma es plenamente operativa.

---

<sup>81</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 2, “Balbo, Salvador Alfredo”, 22 de marzo de 2019

<sup>82</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 3, “Corijunio”, 17 de noviembre de 2020

Respecto de los argumentos contrarios a la aplicación del instituto por la “especialidad”, el juez Imas señaló que no puede vedarse la aplicación de la reparación integral a los delitos tributarios sin incurrirse en una inadmisibles afectación al principio de legalidad. Concluyó que, el criterio que sostiene que la ley especial desplaza la aplicación de la ley general resulta una limitación que no surge del texto legal, que viola el principio constitucional de reserva de ley e implica un inadmisibles trato discriminatorio respecto de aquellos sujetos a quienes se les permite extinguir la acción por pago mediante la aplicación del artículo 16 de la ley penal tributaria o por el mero hecho de pagar su deuda acogidos al régimen de sinceramiento fiscal con condonación de intereses.

Agregó el juez Imas que el concepto de reparación integral es el del pago total de la deuda fiscal plasmada en los requerimientos acusatorios y que la pretensión de ir más allá en intereses o actualizaciones o mera oposición por tratarse de leyes especiales, sería contraria a los principios de legalidad sustantiva, igualdad ante la ley, *pro homine* y al que concibe al derecho penal como *última ratio* del sistema, siendo la reparación integral la solución que mejor se adecúa al restablecimiento de la armonía entre los protagonistas del conflicto, con la consecuente paz social.

En la causa “Zille”<sup>83</sup>, un caso de omisión de depósitos en término de tributo -art. 6 de la Ley 24.769-, en el que de manera unipersonal el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 2, sin la conformidad del representante del Ministerio Público Fiscal, resolvió declarar extinguida la acción penal por aplicación del art. 59, inc. 6°, del Código Penal.

Para así resolver, el juez señaló el art. 59, inc. 6, del Código Penal no establece restricción alguna en cuanto a su aplicación, por lo que no media impedimento para que, de corresponder, también se extienda a los delitos fiscales. Agregó que los magistrados no se encuentran habilitados para crear pretorianamente un supuesto de restricción al margen de la ley, destacando que, a su entender, cuando el art. 4 del Código Penal alude a que sus disposiciones se aplicarán a los delitos de las leyes especiales, en cuanto éstas no dispongan lo contrario, se está refiriendo expresamente a normas que se opongan a su

---

<sup>83</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 2, “ZILLE SRL y ZILLE, Silvio Osvaldo s/inf. ley 24.769”, 11 de julio de 2019

régimen general; es decir, la ley especial en forma expresa debe fijar un criterio claramente opuesto a las normas generales.

Específicamente, señaló que en el caso de la ley penal tributaria no existe un criterio concreto que impida la aplicación del régimen general del Código Penal. Destacó que, si bien contempla un régimen de extinción de la acción penal por pago, no establece ninguna diferencia respecto a otros supuestos de extinción previstos en la ley general.

Concluyó el juez que, declarada la operatividad de la reparación integral al no existir una norma expresa que lo prohíba, no media impedimento para que el régimen del art. 59, inc. 6, del CP sea aplicable a los delitos de la ley penal tributaria. Señaló que, a su entender, la reparación integral del perjuicio en materia de delitos fiscales no tenía un límite preciso para su aplicación, sino que era aplicable a todos los supuestos de delitos de la ley penal tributaria y debía abarcar como mínimo la satisfacción incondicional de las obligaciones tributarias lesionadas, la renuncia posterior a toda acción y derecho y el pago de costas y gastos causídicos.

En “Sanatorio Nuestra Señora del Pilar”<sup>84</sup>, resuelto de manera unipersonal por el juez Losada, se expresó que la reparación integral es un derecho de todo imputado a que se declare la extinción de la acción penal y, como derecho reconocido legalmente, es directamente operativo. En referencia a la no aplicación por razones de especialidad señaló que *“cuando el art. 4 del C.P. alude a que sus disposiciones se aplicarán a los delitos de las leyes especiales en cuanto éstas no dispongan lo contrario, se está refiriendo expresamente a normas que se opongan a su régimen general y que la ley 24.769 posee un régimen de extinción de la acción penal por pago pero no establece ninguna diferencia respecto a otros supuestos de extinción previstos en el C.P.”*.

Concluyó que, por aplicación del principio *pro homine* y toda vez que la imprevisión del legislador no se presume, respecto a los delitos tributarios existen dos causales de extinción de la acción penal por pago: una, la prevista en el art. 16 de la Ley 24.769 y otra, la reparación integral del art. 59, inc. 6, del Código Penal, por lo que hizo lugar a la reparación integral y declaró extinguida la acción penal seguida contra los solicitantes

---

<sup>84</sup> TRIBUNAL ORAL EN LO PENAL ECONÓMICO N° 2, “SANATORIO NUESTRA SEÑORA DEL PILAR S.A y otro s/ inf. ley 24.769”, 1 de julio de 2019

El juez de casación Carbajo, en su voto en “Bianchetti”<sup>85</sup>, se expresó en contra del recurso presentado por la querrela. El caso era una investigación por el delito de apropiación indebida de recursos de la seguridad social en el que el Tribunal Oral en lo Penal Económico N° 1 hizo lugar a la extinción de la acción penal por aplicación de la reparación integral. La AFIP, en su rol de querellante, recurrió la resolución y fundamentó su recurso en los argumentos de la especialidad y de que el bien jurídico que la ley penal tributaria tutela no puede ser reparado. El Fiscal de casación adhirió al recurso.

Carbajo rechazó los argumentos del recurrente y dijo que el art. 59, inc. 6, segundo supuesto, del Código Penal, no establece exclusiones ni distinciones en lo relativo a cuáles son los delitos por los que procede, como tampoco lo hace la normativa procesal vigente, a la que el código de fondo remite. Sostuvo que el instituto especial de la ley penal tributaria y la reparación integral pueden operar en instancias diferentes del trámite que se le siga al imputado. Sostuvo el juez que son dos institutos con características y exigencias distintas, que no se ven impedidos de convivir entre sí, especialmente cuando ello no surge del texto de ninguna de las leyes atinentes. Destacó que el legislador ha señalado expresamente los casos en que se excluye la aplicación de salidas alternativas del proceso respecto de leyes especiales, tal como sucede en el supuesto de la suspensión del proceso a prueba.

Afirmó que no se observa del texto legal ni se verifica con suficiencia que, en el marco de la política criminal diseñada por el legislador, haya razones explícitas que justifiquen la interpretación realizada por la recurrente, la que calificó el juez como un injustificado endurecimiento del régimen penal, incompatible con el principio de legalidad y *pro homine*.

Relevada la jurisprudencia del fuero penal económico y de la Cámara Federal de Casación Penal, he podido establecer las distintas posiciones respecto de la aplicación o no de la reparación integral a los delitos tributarios. Advirtiéndome que el mayor obstáculo para la aplicación de la reparación integral a los delitos tributarios es el criterio de la especialidad. Previo a desarrollar mis conclusiones sobre la hipótesis de trabajo,

---

<sup>85</sup> CAMARA FEDERAL DE CASACION PENAL, SALA 4, “BIANCHETTI, Emilio Walter s/recurso de casación”, 30 de marzo de 2022 (reg. 341/2022)

considero que la revisión del antecedente de la suspensión del juicio a prueba puede aportar una guía para dar una respuesta.

## **VI. El caso de la suspensión del juicio a prueba**

Expuestos los argumentos de la especialidad advierto que los mismos no son nuevos y remiten a una discusión jurídica acerca de la aplicación de la suspensión del juicio a prueba a los delitos tributarios.

### **VI. a. Antecedentes**

Mediante la Ley 24.316 de 1994 se introdujo la suspensión del juicio a prueba en el Código Penal. Desde un comienzo, la voluntad del legislador fue excluir a los delitos tributarios de la aplicación del instituto puesto que expresamente señaló a la Ley 23.771 como un régimen en el que no procedería su aplicación.

Esa primera intención, tan clara al referirse al número específico de ley y no, por ejemplo, al régimen penal tributario, trajo su complicación. Al sancionarse la Ley 24.769, que reemplazó a la Ley 23.771, la exclusión de la suspensión del juicio a prueba quedó sin referencia al no estar contemplada la nueva Ley 24.769, en la exclusión establecida en el art. 76 bis del Código Penal que imposibilitaba esa forma alternativa de finalización del proceso penal a los delitos tributarios.

Ante la ausencia de la exclusión, los pedidos de suspensión del juicio a prueba a delitos tributarios parecían no tener objeciones, pero parte de la jurisprudencia del fuero penal económico rechazaba su aplicación. El argumento central para denegar la aplicación de la suspensión del juicio a prueba a los delitos tributarios era la existencia de un modo de extinción de la acción penal específico en la ley penal tributaria -criterio de la especialidad-.

El criterio de la especialidad fue expuesto por la Cámara Nacional en lo Penal Económico en “Consultora Unplugged”<sup>86</sup>. Se trataba de un caso en el que el imputado por un delito tributario solicitó la suspensión del juicio a prueba; el juez de primera instancia no hizo lugar y la defensa presentó apelación, lo que motivó la intervención de la cámara. Al momento de resolver expresó que “*En el caso, el legislador tuvo la voluntad*

---

<sup>86</sup> CNAPE, Sala A, “CONSULTORA UNPLUGGED S.A. SOBRE INFRACCIÓN LEY 24.769”, 16 de abril de 2009 (Reg. 224/2009).

de diferenciar y categorizar de una especial manera a los delitos tributarios, asignándoles un modo de extinción de la acción penal específica. En esas condiciones, la igualdad solo puede ser examinada entre los destinatarios de la misma ley y no respecto de los destinatarios de otras normas”, por lo que confirmó la resolución de primera instancia.

Se advierte que el argumento central para denegar la aplicación del instituto en el referido antecedente es justamente la especialidad, al igual que ahora para la aplicación de la reparación integral. En relación con ese debate, Reston y De Llano<sup>87</sup> sostienen que el argumento que afirma que no corresponde conceder la suspensión de juicio a prueba a quienes tienen abiertas otras vías de salida alternativa del proceso penal -especialidad- no podía ser admitido. Entienden que el legislador, si hubiera considerado que una vía alternativa excluía a la otra (suspensión del juicio a prueba y art. 16), debería haberlo sancionado expresamente en la ley, toda vez que la incompatibilidad de ambos sistemas no resulta evidente; antes bien, ambos pueden coexistir sin solaparse ni excluirse, al estar destinados a situaciones diversas.

En sentido coincidente con esa postura, el juez Borinsky<sup>88</sup> consideró que durante la vigencia de la Ley 24.769, con anterioridad a la sanción de la Ley 26.735, la suspensión del juicio a prueba y la extinción por pago del art. 16 no eran excluyentes, en tanto presuponían situaciones diferentes. Debo aclarar que ese análisis correspondía a la legislación previa a la sanción de la Ley 26.735, cuyo art. 19 agregó como último párrafo del artículo 76 bis del Código Penal de la Nación el siguiente: “*Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las Leyes 22.415 y 24.769 y sus respectivas modificaciones*”.

## **VI. b. Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**

La posición referida se desprende de la resolución adoptada por la Corte Suprema de la Nación en “Nanut”<sup>89</sup> y “Cangiaso”<sup>90</sup>. En el primero de ellos se discutía la aplicación de la suspensión del juicio a prueba y extinción de la acción penal, regulada en el art. 76

---

<sup>87</sup> RESTON/ DE LLANO, “La aplicación de la probation a los delitos tributarios. Algunas reflexiones a ocho años de la reforma de la ley 26.735” en ÁLVAREZ ECHAGÜE/ SFERCO (Directores), “*Derecho Penal Tributario*”, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2019, p.913 y ss.

<sup>88</sup> CFCP, Sala 4, “AVENDAÑO, JORGE EDGARDO S/RECURSO DE CASACIÓN”, Reg. N° 1463/16.4

<sup>89</sup> CSJN, “Recurso de hecho Nanut, Daniel s/causa n° 7800”, 7 de octubre de 2008

<sup>90</sup> CSJN, “Recurso de hecho CANGIASO, José Carlos s/causa N° 155/2013”, 16 de diciembre de 2014



del Código Penal, a los delitos de las leyes penales tributarias, no obstante, su régimen especial de extinción por pago, el máximo tribunal remitiéndose directamente a lo resuelto en el fallo Acosta admitió la aplicación de la suspensión del juicio a prueba a los delitos tributarios. En el segundo fallo del máximo tribunal se expresó que “*resulta aplicable al caso, mutatis mutandis, el criterio que se desprende de "Acosta" (Fallos: 331: 858), según el cual la ley 24.769 [antes de la sanción de la Ley 26.735 que eliminó la suspensión de juicio a prueba para los delitos tributarios] no excluye la aplicación del instituto de la suspensión de juicio a prueba*”.

#### **VI. c. La necesaria expresión de la voluntad del legislador**

El legislador mediante la reforma de la Ley 26.735, modificó el art. 76 bis del Código Penal y estableció expresamente que no procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los delitos reprimidos en el régimen penal tributario y previsional. Queda claro que para excluir a un instituto general respecto de los delitos tributarios no bastaban los argumentos del criterio de la especialidad, sino que fue necesario que el legislador lo legisle, es decir fue necesaria una modificación expresa de la ley para hacer inaplicable a los delitos tributarios el régimen general del Código Penal.

Conectando lo expuesto con la reparación integral parte de la doctrina y la jurisprudencia utilizan para fundar su posición adversa a la procedencia del instituto para delitos fiscales el mismo argumento de la especialidad, anteriormente utilizado respecto de la suspensión del juicio a prueba. En ese sentido, no habiendo el legislador expresado limitación alguna en la redacción del art. 59, inc. 6, del Código Penal, ni en el Régimen Penal Tributario ni en las leyes de acogimiento posteriores, no puede interpretarse su voluntad de que la reparación integral no sea aplicable a delitos tributarios.

Entiendo que, con la reparación integral, se repite la historia, por tanto, la solución deberá ser la misma: la aplicación de la reparación integral a los delitos tributarios hasta que el legislador exprese su voluntad en contrario de manera expresa. A continuación, expondré mis conclusiones.

#### **VII. Conclusiones**

El Derecho Penal Tributario, como subsistema del Derecho Penal, es eminentemente sancionatorio. Por ello le son aplicables el principio de legalidad, que exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal; el

principio de *ultima ratio* del derecho penal y el principio *pro homine* de interpretación legal y la doctrina emanada de los fallos penales de la Corte Suprema de la Nación.

El bien jurídico protegido por el Derecho Penal Tributario es la hacienda pública, en un sentido dinámico, la cual puede ser reparada en caso de lesión. Si bien no es posible restituir la situación a su estado anterior, al tener un claro contenido patrimonial -el perjuicio fiscal- se puede reparar mediante el pago en dinero. Esta conclusión es afirmada por las repetidas posibilidades otorgadas por el legislador para extinguir la acción penal por pago en las distintas leyes penales tributarias.

Toda vez que es un bien jurídico supraindividual, al igual que el del delito de contrabando y el del delito de libramiento de cheques sin provisión de fondos, para el criterio de parte de los jueces del fuero penal económico puede ser reparado integralmente. Si bien el pago de la pretensión fiscal no constituye una reparación integral del daño producto del delito, en la medida en que solo repara el perjuicio ocasionado en su aspecto patrimonial, considero que la reparación podrá ser integral con la realización de tareas comunitarias o de una donación a una entidad de bien público, como ya lo viene resolviendo la jurisprudencia de los tribunales orales en lo penal económico.

Respecto de los argumentos del criterio de la especialidad, considero que la incompatibilidad de los dos institutos no resulta evidente, por lo que deberá ser el legislador -y no los jueces- el que disponga expresamente que la reparación integral no se aplique a los delitos tributarios. No existiendo, por el momento, esa restricción, la reparación integral puede y debe proceder a los delitos tributarios. La interpretación contraria no se condice con la doctrina de "Acosta"<sup>91</sup>, según la cual el derecho penal es la "*última ratio del ordenamiento jurídico*". Tampoco es "*acorde con el principio pro homine, que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal*", ya que al vedarse la aplicación de la reparación integral a los delitos tributarios se le quita al imputado la posibilidad de que se extinga la acción penal en su contra.

En dicho antecedente el Alto Tribunal recordó su asentada doctrina en materia de hermenéutica, en los siguientes términos: "*para determinar la validez de una*

---

<sup>91</sup> CSJN, "Acosta, Alejandro Esteban s/ infracción art. 14, 1° párrafo ley 23.737", 23 de abril de 2008 (Fallos 331:858)

*interpretación, debe tenerse en cuenta que la primera fuente de exégesis de la ley es su letra (Fallos: 304: 1820; 314: 1849), a la que no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos (Fallos: 313:1149; 327:769). Este propósito no puede ser obviado por los jueces con motivo de las posibles imperfecciones técnicas en la redacción del texto legal, las que deben ser superadas en procura de una aplicación racional (Fallos: 306:940; 312:802), cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho (Fallos: 310: 937; 312: 1484)''<sup>92</sup>.*

Continuó refiriendo que *“la observancia de estas reglas generales no agota la tarea de interpretación de las normas penales, puesto que el principio de legalidad (art.18 de la Constitución Nacional) exige priorizar una exégesis restrictiva dentro del límite semántico del texto legal, en consonancia con el principio político criminal que caracteriza al derecho penal como la última ratio del ordenamiento jurídico, y con el principio pro homine que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal” (considerando 6°)''<sup>93</sup>.*

Por ello y enfatizando que para resolver la interrogante planteada en este trabajo se debe tener presente que al Derecho Penal Tributario le son aplicables los principios y la doctrina penal de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a modo de conclusión efectúo la siguiente sinopsis:

- La extinción de la acción penal del art. 59, inc. 6, del Código Penal se encuentra vigente y operativa y otorga la posibilidad al imputado de que se declare extinguida la acción penal seguida en su contra, por conciliación o reparación integral del perjuicio. La constitucionalidad, vigencia y operatividad de la reparación integral ha sido afirmada por la mayoría de los jueces del fuero penal económico y de la casación federal.

- En el art. 59, inc. 6, del Código Penal el legislador estableció dos supuestos distintos de extinción de la acción, la conciliación -primer supuesto- y la reparación integral -segundo supuesto-. Al tratarse de dos institutos diferentes, las regulaciones del art. 34 del Código Procesal Penal Federal referidas a la conciliación no pueden ser

---

<sup>92</sup> CSJN, “Acosta, Alejandro Esteban s/ infracción art. 14, 1° párrafo ley 23.737”, 23 de abril de 2008 (Fallos 331:858)

<sup>93</sup> CSJN, “Acosta, Alejandro Esteban s/ infracción art. 14, 1° párrafo ley 23.737”, 23 de abril de 2008 (Fallos 331:858)

aplicadas como requisitos para la procedencia de la reparación integral. Específicamente, el consentimiento de la supuesta víctima, requerido para la conciliación, no puede ser exigido para la reparación integral. La interpretación que así lo afirme iguala los dos supuestos y deja inoperante al segundo, por lo que no se ajusta a derecho.

- La reparación integral consiste en el cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias indebidamente producidas por el hecho ilícito. Se puede resolver la extinción de la acción penal por reparación integral sin que exista conciliación con la supuesta víctima. Sin perjuicio de ello, la presunta víctima debe ser escuchada, previo a resolverse acerca de la extinción de la acción penal, pero su opinión no es vinculante y su consentimiento no es necesario para que proceda la extinción de la acción penal.

- La extinción de la acción penal por el art. 59, inc. 6, segundo supuesto, del Código Penal -reparación integral- es procedente para los delitos tributarios. Impedir a los imputados la posibilidad de que se declare extinguida la acción penal por aplicación de la reparación integral en los delitos tributarios resulta una interpretación extensiva de la punibilidad, que niega un derecho que la propia ley reconoce violando el principio de legalidad, ya que no existe en el ordenamiento jurídico una disposición expresa que excluya el instituto para los delitos fiscales.

El argumento de la especialidad, que afirma que la reparación integral no se aplica a los delitos tributarios, dado que existe una vía de salida alternativa del proceso penal establecida en la ley especial -Régimen Penal Tributario-, que desplaza la aplicación del instituto de la ley general, art. 59, inc. 6, del Código Penal, no resulta ajustado a derecho y parte de una interpretación incorrecta del art. 4 del Código Penal.

Sostengo que no existe una incompatibilidad entre la reparación integral y las disposiciones de la ley penal tributaria, dado que la orgánica armonía de la ley especial, con su especial mecanismo de fuga del proceso, no es puesta en crisis ni es incompatible con la reparación integral; son supuestos diferentes. La reparación integral no torna inoperante al mecanismo de fuga del proceso de la ley especial ni rompe la armonía de las disposiciones de la misma, dado que el imputado que se encuentre dentro de los supuestos requeridos por el especial mecanismo de fuga del proceso podrá solicitar su aplicación, sin que la reparación integral obstaculice aquello.

- El camino recorrido por la suspensión del juicio a prueba es de suma utilidad para resolver la aplicación de la reparación integral a los delitos tributarios. Teniendo en cuenta la resolución de la discusión respecto de la aplicación o no de la suspensión del juicio a prueba a los delitos tributarios, previo a la Ley 26.735 y en atención a la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Acosta”, “Nanut” y “Cangiaso”, *mutatis mutandi*, insisto en que la ley penal tributaria no excluye la aplicación de la reparación integral, puesto que su art. 16, presupone una situación diferente a la del art. 59, inc. 6, segundo supuesto, del Código Penal. Por ello, hasta que el legislador no defina una limitación expresa en su aplicación, la reparación integral puede y debe ser aplicada a los delitos tributarios.



Universidad de  
**San Andrés**

### VIII. BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, *La extinción de la acción penal tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2018.

BORINSKY, Mariano/ GALVÁN GREENWAY, Juan Pedro/ LÓPEZ BISCAYART, Javier/ TURANO, Pablo; *Régimen Penal Tributario y Previsional, Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735*, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2012.

BORINSKY, Mariano/ TURANO, Pablo/ RODRÍGUEZ, Magdalena/ SCHURJIN ALMENAR, Daniel; *DELITOS TRIBUTARIOS Y CONTRA LA SEGURIDAD SOCIAL*, Rubinzal Culzoni, Santa Fe, 2020.

CAPUTO, Rafael, “LA REPARACIÓN INTEGRAL DEL PERJUICIO EN EL MARCO DEL RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO”, en ROBIGLIO, (Directora), *Institutos de Derecho Penal Tributario Tomo 2*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2021.

CATANIA, Alejandro, *Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769*, 2.<sup>a</sup> ed., Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007.

DAMARCO, Jorge, “Los bienes jurídicos protegidos por el derecho penal tributario” en ROBIGLIO, (Directora), *Institutos de Derecho Penal Tributario*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017.

EMLEK, Pablo “La conciliación y reparación integral del Código Penal. ¿Otra salida para los delitos fiscales?”, *DOCTRINA PENAL TRIBUTARIA Y ECONOMICA*, número 63, 2022, pp. 51-69.

LEDESMA, Angela, “Sobre las formas alternativas de solución de los conflictos penales. A propósito de la nueva redacción del artículo 59 del Código Penal”, *Pensar en Derecho*, N° 13, diciembre de 2018, pp. 33/92.

MACCHI, Juan Carlos, *Sistema penal tributario y de la seguridad social*, Abaco, Buenos Aires, 1998.

MAIER, Julio, *Derecho procesal penal, T. I, Fundamentos*, 2<sup>a</sup> ed., 3<sup>a</sup> reimpr, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2004.

ORCE, Guillermo/ TROVATO, Fabián, *Delitos Tributarios Estudios analítico del régimen penal de la Ley 24.769*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2008.

PAMPLIEGA, Ignacio “Formas de extinción de la acción en delitos fiscales (distintas de las previstas en el Código Penal)”, en ROBIGLIO, (Directora), *Institutos de Derecho Penal Tributario*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2017.

PASTOR, Daniel R., “La introducción de la reparación del daño como causa de exclusión de la punibilidad en el derecho penal argentino”, DPI, columna de opinión, del 11 de septiembre de 2015.

RESTON, María Inés/ DE LLANO, Hernán, “La aplicación de la probation a los delitos tributarios. Algunas reflexiones a ocho años de la reforma de la ley 26.735” en ÁLVAREZ ECHAGÜE/ SFERCO (Directores), *"Derecho Penal Tributario"*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2019.

RIQUERT, Marcelo Alfredo, *Régimen penal tributario y previsional. Ley 27.430. Comentada. Anotada*, 2.<sup>a</sup> ed., Hammurabi, Buenos Aires, 2018.

VILLEGAS, Héctor Belisario, *Régimen penal tributario argentino*, De Palma, Buenos Aires, 1995.

VIRGOLINI, Julio y SILVESTRONI, Mariano, *Derecho penal tributario*, Hammurabi, Buenos Aires, 2014.

YACOBUCCI, Ignacio/ EZEYZA, Mariano Abel, “Reparación integral del perjuicio como vía de escape al proceso penal tributario en la CABA”, Thompson Reuters, vol. 4, agosto 2018, pp. 1-4.