

Suspensión del Juicio a Prueba en Delitos Tributarios y Política Criminal.

¿Coexistencia o incompatibilidad?

Análisis de los fallos “Nanut” y “Cangiaso”

*Por Andrés Marcato¹

Índice Sumario: **I.** *Introducción.* **II.** *La doctrina judicial emanada de los fallos “Nanut” y “Cangiaso”.* **III.** *Conceptos preliminares y legislación involucrada.* **IV.** *Postura amplia - proclive a la concesión de la probation-.* **V.** *La reforma del régimen penal tributario por la ley 26735 y la política criminal. –Postura Restrictiva-.* **VI.** *La cuestión en los Códigos Procesales locales.* **VII.** *El criterio de la CSJN en “Góngora”.* **VIII.** *Conclusión.*

I. Introducción

En el ámbito del Derecho Penal Tributario, el instituto de la suspensión del juicio a prueba (art. 76 bis, ter y quater CP) ha sido, y continúa siendo, un tema controvertido. En efecto, por un lado tenemos posturas doctrinarias y jurisprudenciales que se han pronunciado a favor² de la concesión de este beneficio en casos de delitos tributarios o previsionales, amparándose en principios constitucionales, tales como el principio de legalidad que conlleva una interpretación estricta de la ley penal y otros principios de naturaleza penal receptados por instrumentos internacionales con jerarquía constitucional, como viene a ser el principio de *ultima ratio* del derecho penal así como también el principio *pro homine*. Mientras que, por otro lado, encontramos una postura contraria³ que se ha pronunciado por la negativa en relación a la aplicación del instituto en cuestión en el ámbito penal tributario, en función de una interpretación sistemática, histórica y teleológica de la ley especial que regula la cuestión penal tributaria. En especial, los defensores de esta última postura exponían como basamento normativo el art. 10 de la ley 24316 –ley que incorpora la suspensión del juicio a prueba en el Código Penal-, el cual

¹ Abogado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales del Rosario de la Pontificia Universidad Católica Argentina (UCA). Diploma de Honor. Especialización y Maestría en Derecho Tributario (EDT+MDT) en Universidad Austral (*en curso*). Abogado en Ministerio Público de la Acusación de la Provincia de Santa Fe –Fiscalía Regional 2, Rosario-

² CN Casación Penal Sala II en “Perrota”, 09/05/2008, LA LEY 2008-E-400; CN Casación Penal, sala III en “Aimone”, 13/08/2007; Navarrine Susana Camila; “La Suspensión del Juicio a Prueba en los delitos Tributarios”, IMP. 2009-20(octubre), pág. 1601

³ CN Casación Penal, Sala II en “Aliberti”, 22/3/2010, Causa nro 11.286 (Votos de los Dres. Yacobucci y García)

rezaba “*las disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 –Ley de Estupefacientes- y ley 23771 –antigua Ley Penal Tributaria-, interpretando de esta manera que el legislador había querido dejar en claro la inaplicabilidad de la probation para delitos tributarios y previsionales.*

Ahora bien, resulta razonable que el lector se comience a preguntar cuál ha sido el motivo que ha dado pie a esta polémica dentro de la ciencia jurídica, y es por ello que de manera preliminar cabe realizar algunas precisiones al respecto, concretamente esbozando una reseña de la evolución legislativa y jurisprudencial sobre el tema. En tal sentido, cabe aclarar, en primer lugar, que primigeniamente la controversia se basaba en una cuestión de hermenéutica específicamente referida al artículo 76 bis del Código Penal y a la magnitud de la escala penal que tornaba aplicable la probation, puesto que tal como uno puede avizorar con facilidad, bastando una mera lectura superficial de Ley Penal Tributaria⁴, las escalas penales de las figuras contempladas en ella son severas. Es por ello, que la discusión se centraba en que si el operador judicial a los fines de evaluar la procedencia del instituto de la suspensión del juicio a prueba debía centrarse en un análisis abstracto dando prevalencia al máximo de la escala penal (teoría restrictiva o limitada) o realizar un análisis concreto del caso examinando si eventualmente correspondería una sentencia de ejecución condicional (teoría amplia). En un primer momento, un Fallo Plenario de la Cámara Nacional de Casación -“*Kosuta*”- acogió la postura restrictiva, realizando un análisis literal del, por aquel entonces, primer párrafo del art. 76 bis CP⁵. No obstante, la discusión quedó resuelta por nuestro tribunal cimero a partir del fallo “*Acosta*”, el cual vale aclarar que no era un caso de derecho penal tributario, en donde la Corte adhirió a la teoría amplia, fundándose en disposiciones de tratados internacionales de derechos humanos con jerarquía constitucional (art. 75 inc.22 CN), y de un análisis integral y armonizador de 1er y 4to⁶ párr. del art. 76 bis CP.

Sin embargo, la controversia siguió abierta y cabe aseverar que el incinerador de la misma ha sido la extinción por pago contemplada desde antaño en la LPT (tanto en la 23771 como en la

⁴ En adelante LPT

⁵ Art 76 bis CP, “*El imputado de un delito de acción pública reprimido con pena de reclusión o prisión cuyo máximo no exceda de tres años, podrá solicitar la suspensión del juicio a prueba*”

⁶ “*Si las circunstancias del caso permitieran dejar en suspenso el cumplimiento de la condena aplicable, y hubiese consentimiento del fiscal, el Tribunal podrá suspender la realización del juicio*”.

24769), actualmente regulada en el artículo 16 de la ley en cuestión⁷. En efecto, el legislador en un afán evidentemente recaudatorio ha decidido conceder este beneficio en casos de delitos tributarios y previsionales, subordinando la extinción de la acción penal al pago de las obligaciones tributarias evadidas.

Por consiguiente, el primer interrogante que cabe plantearse consiste en si la suspensión del juicio a prueba resulta compatible con el particular régimen de extinción de la persecución penal contemplada en la normativa especializada, y si la concesión de aquel beneficio se adecúa a la política criminal diagramada por el legislador nacional, puesto que en caso de pronunciarse por la afirmativa se le concedería al evasor multiplicidad de vías de escape del proceso penal.

Por si faltaba un elemento que torne aún más candente el debate doctrinario y jurisprudencial, en el año 2011 se sancionó la ley 26735, a partir de la cual se concreta una reforma integral del régimen penal tributario, elevándose la condiciones objetivas de punibilidad, incorporándose las haciendas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como partes integrantes del bien jurídico tutelado, modificándose la extinción por pago del art. 16 y como corolario realizando una adición al art. 76 bis del CP que consagra de manera expresa la prohibición de concesión de la suspensión del juicio a prueba en caso de delitos contemplados en la Ley Penal Tributaria y en el Código Aduanero.

Esta última modificación legislativa ha llevado a calificada a doctrina⁸ a afirmar que la discusión quedaba finalmente finiquitada; no obstante lejos está de suceder eso en atención a que ya se han expuesto posturas doctrinarias⁹ que se pronuncian por la inconstitucionalidad de este último agregado al art. 76 bis CP, amparándose para ello en la garantía de igualdad ante la ley (art. 16 CN) y en principios constitucionales penales cuyo anclaje lo encontramos en los tratados internacionales de derechos humanos con jerarquía constitucional.

En el ínterin de esta trifulca jurídica, la Corte Suprema dictó dos fallos que versaban sobre el asunto, en ambos pronunciándose en favor de la aplicación de la probation en delitos tributarios. El primero de ellos resulta ser el precedente “Nanut”¹⁰, dictado antes de la reforma de la ley 26735, y el más próximo en el tiempo, y con posterioridad a la última reforma legislativa

⁷ Art. 16 LPT (24769): “El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él”.

⁸ Borinsky, Greenway, Biscayart, Turano en “Regimen Penal Tributario y Previsional. Ley 24769 con las reformas de la ley 26735”; Ed. Rubinzal Culzoni; Santa Fe, 2012, pág 282.

⁹ Margueirat de Abelleira, Carolina: “La aplicación de la probation a los delitos tributarios”, PET 2010 (julio-446), pág. 8.

¹⁰ CSJN, N. 272. XLIII, Rec. De Hecho “Nanut”, 7-10-2008.

reseñada, viene a ser “Cangiaso”¹¹. Es así que estos dos precedentes han dado pie a algunos para sostener, nuevamente, que de una vez por todas la cuestión había quedado zanjada. Pero para el disgusto de ellos y del lector abrumado por estas idas y venidas de las fuentes del derecho, el presente trabajo estará destinado a aseverar que estas sentencias de la CSJN no dan por finalizada la controversia sino que la misma sigue abierta ya que se ha intentado atribuir a la Corte algo que en realidad no ha afirmado de manera categórica y expresa.

A su vez, la cuestión se enriquece aún más a partir de la última reforma legislativa del art. 76 bis operada en el año 2015¹² en la cual se establece que el instituto de la suspensión de juicio a prueba se regirá en principio por los respectivos códigos procesales, resultando supletoria la aplicación de lo regulado en el Código Penal en casos de vacíos de legales de la normativa adjetiva. Por tanto, aquí se vuelve a un punto anterior de la discusión consistente en cuál sería la solución que se debería adoptar si un código de procedimientos provincial en materia de probation no contempla una limitación expresa para los delitos tributarios.

II. La doctrina judicial emanada de los fallos “Nanut” y “Cangiaso”.

En el 2008, en el citado precedente “Nanut”, vale aclarar dictado con anterioridad a la reforma de la ley 26735, la Corte Suprema de Justicia de la Nación revocó la sentencia de la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal, la cual había resuelto no hacer lugar a la solicitud de suspensión de juicio a prueba interpuesta por el imputado fundándose para ello en el Plenario “Kosuta”, a partir del cual, tal como se precisó en la introducción precedente, la Cámara había acogido la teoría limitada en relación al monto de la escala penal que tornaba aplicable el instituto, es decir impedía acceder a la probation en aquellos delitos cuyo máximo de la escala penal era superior a los tres años de prisión. Así pues, a partir de ello, la Corte deja sin efecto la sentencia de la Cámara remitiéndose directamente a lo resuelto en el fallo “Acosta”. Por tanto, desde ya cabe adelantar que si uno realiza un análisis con profundidad y criterio, este precedente no enriquece el asunto porque en aquel solo se introdujo como objeto del pleito la cuestión referida a los requisitos para la procedencia de la *probation*, no pudiendo el Tribunal exceder ese marco de debate en función del principio de congruencia. A saber, si bien en esta causa fue objeto de imputación el delito de evasión tributaria simple previsto en el art. 1 de la ley 24769 (Ley Penal Tributaria), la cuestión específica acerca de la aplicación de la suspensión del juicio a prueba en los ilícitos tributarios no había sido objeto de conocimiento sino que se trataba de un cuestión estrictamente de interpretación del artículo reiteradamente mencionado -76 bis CP-,

¹¹ CSJ 1253/2013 (49-C), “Cangiaso”, 16-12-2014.

¹² Ley 27.147 (B.O 18/06/2015)

respecto del cual la CSJN ya se había expedido en “Acosta”. Tal es así que la disidencia integrada por los Dres. Highton de Nollasco, Petracchi y Argibay consideró inadmisibile el recurso extraordinario interpuesto en función del art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

Por su parte, en el año 2014 la CSJN vuelve a expedirse sobre el tema en la causa “Cangiaso”, donde resuelve en favor de la aplicación de la suspensión del juicio a prueba para el delito tributario en cuestión, remitiéndose a lo resuelto en “Acosta” y echando mano al principio de ley penal más benigna (art. 2 CP). Esta última referencia de la CSJN en relación al art. 2 del CP se fundamenta en que al momento de dictarse la sentencia ya estaba vigente la reforma de la ley 26735 que prohibía expresamente la concesión de la probation en caso de delitos tributarios, pero en el momento de cometerse el hecho endilgado aún no había sido sancionada.

Así las cosas, no resulta técnicamente correcto afirmar que el tribunal cimero se haya expedido a favor de la aplicación de la probation en materia penal tributaria aun estando vigente la prohibición expresa del último párrafo del art. 76 bis del Código Penal, sino que la cuestión sigue abierta ya que en el citado precedente “Cangiaso” ha fundamentado su decisión mediante una aplicación ultractiva de la ley vigente al momento del hecho, sin adentrarse en el análisis de la nueva normativa.

III. Conceptos preliminares y legislación involucrada.

El instituto de la suspensión del juicio a prueba o *probation* fue incorporado al Código Penal a través de la ley 24.136 (B.O 19/05/1994), acogiendo el cuerpo normativo en cuestión un supuesto de disponibilidad de la acción penal en cabeza del órgano acusador (Fiscal), quien puede solicitar al órgano jurisdiccional la suspensión del procedimiento penal durante un período de tiempo durante el cual el imputado queda sometido a una serie de reglas de conducta, sin llegar a la sentencia, y una vez cumplidas las mismas y sin que se hayan cometido nuevos delitos, se extingue la acción penal¹³. Es así que el instituto ha sido definido como una “*forma de extinción de la acción penal respecto del imputado que cumplió con determinadas reglas de conducta durante un período de prueba fijado por el tribunal que la concedió, siempre y cuando se reúnan los requisitos legales establecidos*”¹⁴.

¹³ Baclini, Jorge en “Código Procesal Penal de la Provincia de Santa Fe. Ley 12734. Comentado con jurisprudencia”, Tomo I, Ed. Juris, Rosario, 2009.

¹⁴ D’Alessio, Andrés José. “Código Penal de la Nación comentado y anotado. Parte General”. Tomo I. Ed. La Ley, Buenos Aires, 2005.

La implementación de la *probation* responde a la intención de descongestionar el sistema de administración de justicia de casos vinculados con delitos leves y concentrar los recursos económicos y humanos en la persecución de los delitos más graves, instaurando al mismo tiempo un mecanismo que tiende a posibilitar la reinserción social del sujeto que fue sometido al proceso, evitando un antecedente condenatorio para el imputado¹⁵. Cabe tener en especial consideración que el instituto fue diagramado para delitos leves, lo cual se refleja en los requisitos legales nucleares para que se torne procedente, vale decir, un mínimo de la escala penal que no supere los tres años de prisión y que sea factible una condena de ejecución condicional, en concordancia con la doctrina (teoría amplia) que se desprende del fallo “Acosta”. Asimismo, la ley consagratoria del este instituto (24.316) expresaba en su artículo 10 que la sanción de la misma no implicaba alterar los regímenes especiales de las leyes 23.737 y 23.771, dando lugar a una oscilante interpretación doctrinaria y jurisprudencial en materia de criminalidad tributaria y previsional.

Posteriormente, como se ha dicho, en el año 2011 la ley 26.735 introdujo un último párrafo al art. 76 bis del CP que reza lo siguiente: “*Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22.415 y 24769 y sus respectivas modificaciones*”. Esta última disposición viene a cristalizar la política legislativa adoptada por el Congreso de la Nación en relación a esta clase de delitos.

Por otro lado, con respecto al régimen penal tributario en sentido estricto, las sucesivas leyes especiales (23771 y 24769) han receptado la extinción de la acción penal por pago, cuyos requisitos de operatividad han variado en el tiempo, pudiendo concluir que actualmente se encuentra notoriamente restringido (art. 16 ley 24769), ya que sólo tendrá aptitud para cancelar la punibilidad de la conducta aquel pago de carácter **espontáneo**, vale decir no originado en una denuncia penal, inspección u observación iniciada por el Fisco vinculada directa o indirectamente con el delito que se endilga. Esta particular excusa absolutoria es lo que ha considerado cierta doctrina y jurisprudencia como aquel “régimen especial” que se mantendría inalterado según el art. 10 de la ley 24.316. No obstante, esa controversia en particular actualmente ha devenido en anacrónica en función de la referida reforma de la ley 26735.

Por cierto, cabe aclarar que el régimen extintivo del art. 16 abarca a los delitos tributarios y previsionales especiales contenidos en los Títulos I y II de la LPT (art 1 a 9), quedando excluidos los delito fiscales comunes integrantes del Título III.

¹⁵ Idem.

IV. Postura Amplia -proclive a la aplicación de la probation-

Tal como se ha adelantado en la introducción del presente trabajo, alrededor de este complejo plexo normativo se han esbozado dos posturas encontradas, resultando objeto del presente apartado aquella que aboga por la aplicación de la suspensión del juicio a prueba en los delitos tributarios.

Esta posición favorable a la procedencia de la probation, tal como lo describe Martínez¹⁶, encuentra fundamento en principios receptados por instrumentos internacionales con jerarquía Constitucional tales la *Convención Americana de Derecho Humanos* (art. 5 pto. 6 y art 9) y *el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*(art.15) que consagran el principio de mínima suficiencia –ultima ratio- y su derivado de máxima taxatividad interpretativa –principio de legalidad-, por los que deben preferirse formas alternativas de resolución del conflicto antes que la aplicación de la pena y toda duda derivada de la hermenéutica del texto legal habrá de resolverse en la forma más limitativa de la criminalización, invocándose de esta manera la vigencia del principio “*pro homine*” que impone privilegiar la interpretación legal que más derechos acuerde al ser humano frente al poder estatal. Argumentos estos que han sido reproducidos por la CSJN en la causa “Acosta”, con el matiz de que aquella no trataba sobre un delito tributario.¹⁷

También se ha sostenido que la exclusión de la posibilidad de obtener la suspensión del proceso a prueba implicaría una violación a la garantía de igualdad ante la ley consagrada en el art. 16 de la Constitución Nacional, puesto que el autor de un delito reprimido por la ley penal tributario sería privado de un beneficio que se le concede a los imputados por los demás delitos previstos en el Código Penal.¹⁸

En concordancia con la mayoría de estos argumentos se ha expedido el voto mayoritario de la Sala II de la Cámara Nacional de Casación Penal en el precedente “Perrota”¹⁹.

V. La reforma del régimen penal tributario por la ley 26735 y la política criminal. -Postura Restrictiva-

¹⁶ Martínez, Santiago; “*El nuevo régimen penal tributario y la suspensión del juicio a prueba*”, DJ 02/05/2012.

¹⁷ Navarrine Susana Camila; “*La Suspensión del Juicio a Prueba en los delitos Tributarios*”, IMP. 2009-20(octubre), pág. 1601

¹⁸ Margueirat de Abelleira, Carolina: “*La aplicación de la probation a los delitos tributarios*”, PET 2010 (julio-446), pág. 8.

¹⁹ CN Casación Penal Sala II en “*Perrota*”, 09/05/2008, LA LEY 2008-E-400

Cabe aclarar que previo al dictado de la ley 26.735 que consagra de manera expresa la prohibición de *probation* para delitos contemplados en la ley 24.769, ya se habían esbozado posturas jurisprudenciales que pronunciaban de manera contraria a la concesión del beneficio del art. 76 bis al considerarlo radicalmente incompatible con el especial régimen extintivo de la acción penal receptado en la Ley Penal Tributaria y consecuentemente opuesto a la política criminal establecida por el Poder Legislativo. Para ello, encontraban el principal basamento normativo de su teoría en la interpretación del art. 10 de la ley 24.316, que introdujo el instituto en cuestión en nuestra legislación penal, el cual hacía referencia a inalterabilidad del régimen especial de la LPT. Esta exégesis despertaba las críticas de la postura contraria, cuyos exponentes se agraviaban de que la misma implicaba una interpretación analógica y extensiva en perjuicio del imputado, violando de esta manera el principio de legalidad que rige el derecho penal, ya que consideraban que no existía en el ordenamiento jurídico por aquel entonces vigente una disposición expresa que excluyera la *probation* para los delitos tributarios. No obstante, esta crítica era sorteada por los defensores de la postura restrictiva a través de una interpretación sistemática y teleológica del plexo normativo involucrado, principalmente sirviéndose del art. 4 del Código Penal (voto del Dr. Garcia en la citada causa “*Aliberti*”); argumentos que cabe adelantar que este humilde autor comparte.

Visto que la ley 26.735, en consonancia con las exigencias pregonadas por la doctrina y jurisprudencia especializadas, viene a internar zanjar esta extensa controversia dogmática, estableciendo una prohibición expresa en el último párrafo del art. 76 bis de CP, los argumentos expuestos en el párrafo ut-supra resultan un tanto estériles puesto que no tiene razón de ser echar mano al art. 10 de la ley 24316, por lo menos en el ámbito de la justicia nacional y/o federal.

Arribados a este punto, cabe realizar un análisis en particular de la ley 26.735, pues tal como se ha adelantado en las primeras líneas del presente trabajo, no solo se ha limitado a modificar el art. 76 bis CP sino que ha conllevado una reforma integral del régimen penal tributario diagramado en la ley 24.769. En efecto, entre sus principales modificaciones resalta la del art. 16 que contempla la extinción por pago de la acción penal tributaria, instaurándose un régimen aún más restringido para la operatividad de la cancelación de la punibilidad, exigiéndose ahora que la regularización de la obligaciones evadidas asuma carácter espontáneo, aclarando que ello será cuando sea previa a la denuncia, inspección o comunicación incoada por AFIP al contribuyente. La redacción anterior permitía la extinción por pago consagrando un ámbito temporal más extenso para oblar las obligaciones tributarias, concretamente hasta la requisitoria fiscal de elevación a juicio.

Así las cosas, teniendo en consideración la limitación del último párrafo del art. 76 bis CP referida a la suspensión del juicio a prueba sumado a la modificación antes comentada del art. 16 de la ley 24769, resulta palmario que la intención legislativa y la política criminal fijada ha consistido en instaurar e incentivar una persecución penal más rigurosa y eficaz de los delitos tributarios, en atención al flagelo económico y social que implican para la sociedad.

A esta altura, resulta necesario precisar a qué nos referimos cuando hablamos de política criminal. En función de ello debemos destacar que el derecho penal no constituye un compartimento estanco, no solo por su complementariedad con otras ramas del derecho sino también por su interdisciplinariedad con otras ramas del saber, entre ellos la política. Sin perjuicio de la técnica que requiere toda rama del derecho, es una realidad que una enajenación política absoluta, en especial del derecho penal, no es posible. Y, justamente es en esta interdisciplinariedad inevitable entre política y derecho penal donde aparece en escena la política criminal, la cual es definida, siguiendo a Golsdtein²⁰ como aquella actividad estatal que pretende el control del crimen mediante los principios, métodos y medios del derecho penal. El citado autor continúa precisando que la política criminal tiende a la exposición ordenada de las estrategias, tácticas, y medios sociales para la consecución de un control óptimo del crimen.

Retornando a la cuestión que nos ocupa, resulta claro que el legislador argentino a través de la ley 26.735 ha instaurado una política criminal direccionada a combatir la criminalidad económica-tributaria mediante el acotamiento de los medios de fuga del procesal penal para los encartados, emergiendo esta conclusión de la redacción actual del art. 16 de la ley 24.769 y el último párrafo del art. 76 bis CP.

En consonancia con la afirmación del párrafo precedente cabe remontarnos a las versiones taquigráficas del debate de la ley 26735, en donde, con respecto a la exclusión de la probation para el ámbito penal tributario, el miembro informante – Diputado Albrieu- expresó: *“Esto resulta claramente coincidente con la política y con las expresiones de la presidenta de la Nación vertidas tanto en este recinto como en otros ámbitos. La señora presidenta ha dicho claramente que aquellas personas que no cumplan con sus obligaciones tributarias deben sufrir las sanciones penales correspondientes sin ningún tipo de exención ni posibilidad de liberarse de tales acciones.*

Es por ello que este dictamen de mayoría excluye toda posibilidad de exención de la acción penal o de suspensión del proceso a prueba en el caso de los delitos tributarios, en consonancia con la opinión de la señora presidenta de la Nación, que compartimos plenamente”.

²⁰ Citado por Martínez, Santiago en *“El nuevo régimen penal tributario y la suspensión del juicio a prueba”*; DJ, 02/05/2012.

Sin perjuicio de la tosquedad y genuflexión que denotó el diputado con sus palabras, surge de manera palmaria cual ha sido la voluntad legislativa con la reforma.

Ahora bien, ante este criterio adoptado por el departamento legislativo, cabe analizar el rol que le compete asumir al Poder Judicial. De manera preliminar, se debe afirmar que en atención a la forma de gobierno republicana adoptada por nuestra Carta Magna, con la división de poderes como principio rector derivado, el órgano jurisdiccional no se encontraría habilitado para juzgar las razones de mérito, oportunidad o conveniencia de la normativa sancionada por el legislador. A saber, el juez penal no podría sostener una postura contraria al texto de la ley porque considera que éste no resulta conveniente o eficaz para la consecución del fin propuesto, en este caso combatir la evasión tributaria, pues ello viene a ser una facultad privativa del órgano encargado de la función legisferante. Mas ello no implica que el Poder Judicial deba asumir una abstención absoluta para pronunciarse sobre el asunto, ya que estará constitucionalmente habilitado para hacerlo si eventualmente dicha medida de política criminal colisione con derechos y/o garantías consagrados en nuestra Constitución Nacional, y es aquí donde toma protagonismo la garantía de razonabilidad consagrada en el art. 28 de la CN.

De este modo habría que analizar la cuestión desde la perspectiva del principio de razonabilidad de ley (art. 28). Es decir, a los fines de salvaguardar el bien jurídico hacienda pública, ¿Es razonable la limitación de la concesión del beneficio del art. 76 bis CP? La respuesta es rotundamente afirmativa. En efecto, la exclusión de la probation resulta ser un medio eficaz y carente de desproporción en relación al fin propuesto de combatir el fraude fiscal, ya que la circunstancia de limitar las vías de escape del proceso penal para aquel que incurra en las figuras delictivas de la ley 24.769 viene a intensificar el efecto disuasivo del derecho penal.

Asimismo, en igual sentido, cabe aseverar que esta medida no resulta violatoria de la garantía de igualdad ante ley, ya que debemos tener en cuenta que nuestro Máximo Tribunal ha sostenido invariablemente que dicha prerrogativa implica igualdad de trato a quienes se encuentren en igualdad de circunstancias, de manera que cuando éstas son distintas nada impide un trato también diferente con tal que éste no sea arbitrario. Por tanto, en el presente trabajo no se comparte la argumentación consistente en que se vería comprometido el principio de igualdad ante la ley en caso de que se prive de la suspensión del juicio a prueba a los imputados por un delito tributario mientras que a los encartados por otras figuras penales se les conceda esta posibilidad. Sino que se trata de hechos y circunstancias disímiles, teniendo en cuenta los bienes jurídicos lesionados, los cuales, a su vez pueden diferir en jerarquía; la complejidad de la

investigación y esclarecimiento de los mismos, y el interés objetivo del Estado en su persecución.

Además, cabe tener en cuenta que el art.76 bis CP, desde su redacción original, ha contemplado supuestos de exclusión a pesar de cumplimentarse en el caso los requisitos referidos a la entidad de la pena privativa de la libertad conminada. Concretamente hacemos referencia a delitos cuyo sujeto activo resulta ser un funcionario público, resultando prístino en ese caso que la intención del legislador se enmarca en una política criminal dirigida a hacer frente a la corrupción estatal.

Por otra parte, con respecto a la crítica que se achacaba a los exponentes de la teoría restrictiva consistente en la violación del principio de legalidad, la misma ha quedado superada a partir de la disposición expresa que se ha plasmado en el último párrafo del art. 76 bis CP. Igualmente tampoco resulta viable como argumento de defensa el principio de mínima suficiencia o *última ratio* del derecho penal, pues tal como lo expresa el Dr. Garcia en su voto en “*Aliberti*”²¹, no existe un “derecho a la extinción de la acción” sino en las condiciones que establece el ordenamiento jurídico.

Tampoco es válida la crítica que sostiene que la exclusión de la *probation* en los delitos comprendidos en el art. 16 de la LPT implica la consagración de la prisión por deudas vedada por instrumentos internacionales con jerarquía constitucional (C.A.D.H art. 7, pto. 7.). Sin embargo, esa afirmación resulta ser notoriamente incorrecta, porque ante la insuficiencia de recursos económicos el sujeto activo del delito tributario no estará expuesto a sufrir una pena privativa de libertad por haber incurrido en un mero incumplimiento de sus obligaciones tributarias, sino por haber desplegado una conducta fraudulenta en perjuicio del Fisco.

VI. La cuestión en los Códigos Procesales locales

La última modificación al Código Penal operada en el año 2015 a través de la ley 27147, introdujo otro relevante cambio en el art. 76 bis CP. A saber se incorporó como primer párrafo: “*La suspensión del juicio a prueba se regirá de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes. Ante la falta de regulación total o parcial, se aplicarán las disposiciones de este Título*”. De este modo el legislador nacional pasó a reconocer de manera explícita la naturaleza procesal del instituto de la suspensión del juicio a prueba, remitiéndose a las códigos procesales a los fines de su operatividad, subsistiendo al solo efecto supletorio lo regulado en el art. 76 bis y sigs del CP. No obstante, cabe aclarar que la normativa contenida en el Código Penal no podrá prescindirse en el ámbito de la justicia federal o nacional, puesto que

²¹ CN Casación Penal, Sala II en “*Aliberti*”, 22/3/2010, Causa nro 11.286

lo que establezca el Código Procesal Penal de la Nación debe entenderse complementario del art. 76 bis, ter, y quater del CP, dado que aquel cuerpo adjetivo es sancionado también por el Congreso de la Nación. Por consiguiente, no podría presumirse semejante imprevisión del legislador nacional que en el código de fondo introduce limitaciones para el instituto procesal en cuestión, para luego en el código procesal omitirlas.

Volviendo al punto que nos ocupa, cabe tener presente que esta última modificación legislativa (ley 27.147) debe analizarse de manera integrada con la comentada reforma del régimen penal tributario operada por medio de la ley 26.735 en virtud de la cual se amplía el bien jurídico tutelado incluyendo a las haciendas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

De esta manera, el interrogante que vuelve a surgir es si resultaría procedente la *probatión* en delitos tributarios contra erario público provincial (v.gr. Evasión del Impuesto a los Ingresos Brutos), en el caso que el respectivo código procesal penal de la provincia no contemple de manera expresa la exclusión con respecto a esta clase de ilícitos. Considero que ante esta situación el tema debe analizarse desde la perspectiva de la interpretación de la ley, tal como lo hacía la postura restrictiva antes de la reforma de la ley 26.735.

Sabido es que existen diversos métodos de interpretación y para esta cuestión consideramos que los métodos histórico, sistemático y teleológico serán fundamentales para clarificar la cuestión. Al respecto, en materia de hermenéutica la Corte Suprema de Justicia ha dicho que la primer fuente de exégesis de la ley es su letra y que atento a que la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se suponen, se reconoce como principio que las leyes han de interpretarse siempre evitando conferirles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras y adoptando como verdadero el que las concilie y deja a todas con valor y efecto²². Es así que la interpretación de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta su contexto general y los fines que las informan.

Entonces, a partir de estas precisiones conceptuales en materia de interpretación de la ley, cabe afirmar que de aceptarse la procedencia del instituto de la *probatión* en los delitos específicamente contemplados como objeto de la extinción por pago en el art. 16 de la ley 24769, no tendría razón de ser la existencia de este último régimen especial de extinción, -el cual reviste la naturaleza jurídica de una excusa absolutoria- puesto que, en primer lugar, un contribuyente con un mínimo de racionalidad optaría por el instituto previsto en el art. 76 bis del CP, el cual, a diferencia de la LPT que demanda el pago íntegro del capital, sólo exige una “razonable” reparación del daño causado, es decir teniendo en cuenta la situación económica del

²² Fallos 30:1080; 315:727; 310: 195 y 320:1090; entre muchos otros

imputado, sin perjuicio de que el Fisco pueda incoar posteriormente el cobro compulsivo a través del juicio de apremio respectivo. Y, en segundo lugar, de admitirse ambas opciones como alternativas de fuga del proceso penal, ello implicaría caer en una marcada indiferencia hacia la política legislativa establecida por el legislador nacional que, a los fines de una persecución más eficaz de esta clase de delitos, exige la espontaneidad de pago para prescindir de la respuesta punitiva. En resumen, el requisito referido a la temporaneidad (espontaneidad) del pago -art. 16 LPT- se podría sortear plácidamente mediante la probation, dejando a aquel inoperante.

Cabe dejar en claro que este autor no basa la incompatibilidad entre la concesión de la probation y la extinción por pago del art. 16 LPT en la cuestión atinente a la reparación del daño, ya que, tal como se expuso, el remanente de la deuda puede ser percibido a través de la vía administrativa o judicial correspondiente; sino que la oposición se centra en que al otorgarse al imputado también la posibilidad de solicitar la suspensión del juicio a prueba, se le deja servido en bandeja la potestad de eludir el límite temporal (espontaneidad) requerido para la excusa absolutoria de la ley especial. Limite éste que ha sido instaurado por el legislador en aras a la eficacia de la persecución penal.

Por tanto aquella interpretación que tiende a ser complaciente con la concesión de ambos beneficios de forma alternativa y complementaria en el caso de delitos tributarios, resulta ser irrazonable y parte de la suposición de la imprevisión e incoherencia del legislador, no condiciéndose ello con la razonabilidad de los actos gobierno que caracteriza a una forma de gobierno republicana. En efecto, en concordancia con lo expresado se ha expedido la Cámara Nacional de Casación Penal a través de los votos de los Dres. Yacobucci y Garcia en el citado fallo “*Aliberti*”, quienes aseveraron que debido a las particularidades de la regulación legal en materia penal tributaria, la suspensión del juicio a prueba para los delitos comprendidos en la excusa absolutoria del art. 16 de la ley 24769 resulta radicalmente incompatible con el régimen especial antes referido, pues se frustra de manera rotunda la finalidad perseguida por el legislador. En igual sentido también se había expresado la Sala II en “*Pardo Garcia*”²³ y el Dr. Fegoli en su voto en disidencia en la causa antes citada “*Perrota*”. Vale aclarar que en estas resoluciones no era objeto de las mismas la interpretación de una norma procesal local, sino que se trataba de casos de evasión de un impuesto nacional, puesto que al momento de su dictado solo la hacienda nacional conformaba el bien jurídico protegido por la ley. No obstante, sus argumentos son trasladables y operativos a esta situación.

²³ CNCas.Pen., sala II, “*Pardo García, H s/ recurso de casación*”, causa 1688, 11-8-98.

Ergo no se comparte la posición asumida por la C.S.J.N en “*Cangiaso*”, en donde si bien el tribunal cimero resuelve a favor del imputado aplicando el principio de ley penal más benigna (art. 2 CP), deja relucir que de no existir una disposición legal expresa que excluya la probation del ámbito penal tributario, la misma estaría permitida.

Un aspecto sumamente relevante a tratar en este punto es si la argumentación que se esboza ut-supra va en contra de la forma de estado Federal que asume nuestra Constitución Nacional en el art. 1, complementándose ello con el art. 75 inc.12 y 126 CN, en virtud de los cuales la facultad de dictar de la legislación sustancial o de fondo ha sido delegada al Congreso de la Nación, mientras que el dictado de los códigos procesales es una facultad reservada de las provincias. Entonces, la cuestión a dilucidar viene a ser si resulta viable y adecuado al federalismo el hecho de que a través de la Ley Penal Tributaria y por vía interpretativa se incorpore un supuesto de exclusión de la suspensión del juicio a prueba ajeno a lo regulado por la normativa adjetiva local, por un delito que lesiona el erario público provincial y cuya persecución es competencia de la justicia provincial. En respuesta a ello, considero que de ninguna manera se ve afectada la autonomía provincial con esta postura restrictiva, ya que a esta postura restrictiva se arriba a través de la interpretación de normas de derecho común (art. 16 de la ley 24.769), cuyo dictado es una facultad delegada al Poder Legislativo Nacional y su vigencia opera en todo el territorio de la Nación. De sostenerse lo contrario se daría vía libre a las provincias para que a través de disposiciones procesales alteren la legislación común.

Es así que arribados a este punto cabe fundamentar la afirmación de que la extinción por pago contemplada en la Ley Penal Tributaria constituye una norma de derecho común, y para esto debemos remitirnos a la naturaleza jurídica de este instituto. Las posturas al respecto son de las más variadas, tales como las que consideran que se trata de una excusa absolutoria²⁴; otras que afirman que estamos frente a una causal de extinción de la acción penal²⁵; una particular teoría que estima la extinción por pago implica una extensión temporal de la tentativa²⁶; otras que la subsumen en la amnistía y hasta alguna que pregonan una naturaleza jurídica autónoma²⁷. Sin adentrarnos en los argumentos de cada una de ellas, lo cual excede el presente trabajo, cabe

²⁴ Chiaría Díaz, Carlos Alberto en “*Ley Penal Tributaria y Previsional n° 24769*”, Ed. Rubinzal Culzoni; y D’ Alessio, Andrés Jose en “*Código Penal de la Nación comentado y anotado*” tomo III, Leyes Especiales.Ed. La Ley, Buenos Aires, 2014.

²⁵ Catania

²⁶ Maier J. y Bovino A., “*Ensayo sobre la aplicación del artículo 14 de la ley 23771. ¿El ingreso de la reparación como tercera vía?*” En AA.VV., Delitos no convencionales, Del Puerto, Buenos Aires, 1994.

²⁷ Macchi.

aseverar que la teoría de la excusa absolutoria es la que ha sido asumida de manera mayoría en la doctrina²⁸ y jurisprudencia²⁹. Para ser más precisos, siguiendo a Zaffaroni, técnicamente cabe hablar de causal de cancelación de la punibilidad, es decir el hecho típico, antijurídico y culpable se encuentra perfeccionado pero por circunstancias sobrevinientes al mismo, en este caso el pago espontáneo de las obligaciones evadidas, se prescinde de la aplicación de la pena. En definitiva, la extinción por pago, al asumir la naturaleza jurídica de una causa de cancelación de la punibilidad, resulta claro que queda comprendida por el derecho penal sustancial –común–, concretamente dentro de la denominada teoría de la pena o teoría de la responsabilidad punitiva. Y, además, si bien en estos casos sólo se vería lesionado el erario público provincial, cabe tener en cuenta que el sistema tributario diagramado por nuestra Constitución Nacional (art 75 inc. 2), vale decir el sistema de coparticipación para los tributos nacionales directos e indirectos, instaura como criterios objetivos de reparto, entre otros, el de solidaridad y equidad de desarrollo económico en las regiones. Por tanto, en función de ello cada provincia debe asumir una responsabilidad para llevar adelante un sistema de recaudación eficaz en materia impositiva local, a partir del cual no se prescinda de los ingresos públicos estrictamente locales tergiversando su verdadera potencialidad financiera, a la espera del reparto de la masa de tributos nacionales coparticipables. Consecuentemente debe adoptarse una política criminal en consonancia con ello, la cual podemos afirmar que ya sido plasmada por el legislador nacional. Por otra parte, se tiene en cuenta que esta audaz postura podría generar críticas basadas principalmente en una supuesta vulneración al principio de legalidad y máxima taxatividad de la ley penal, tal como ocurría antes de la reforma operada a través de la ley 26735. No obstante, a este eventual embate se lo podría contrarrestar acudiendo a la forma de gobierno republicana que asume nuestra Carta Magna, siendo un principio derivado de la misma el de razonabilidad de los actos gobierno. En tal sentido, el Estado integralmente considerado, no podría incurrir en la esquizofrenia legislativa de limitar de manera notoria la excusa absolutoria del art. 16 de la LPT y por otro lado coetáneamente permitir el acceso al beneficio de la probation. Además resulta harto discutible que el principio de legalidad sustancial, que hace a la legislación de fondo, sea trasladado con la misma estrictez al ámbito procesal del que forma parte la suspensión del juicio a prueba, ya que en esta cuestión no se está extendiendo vía interpretativa la conducta típica, sino

²⁸ Chiaria Díaz, Carlos Alberto, *Op. Cit.*

²⁹ CN Casación Penal en “Aliberti”.

que se está llevando a cabo un análisis integral del plexo normativo involucrado extrayendo conclusiones que repercuten en la faz procesal.

VII. El criterio de la CSJN en “Góngora”.

En el año 2013, nuestro máximo tribunal trató una causa –“Góngora”-³⁰ referida a la suspensión del juicio a prueba, en la cual resolvió excluir al instituto en cuestión en casos de delitos de violencia de género donde resultara víctima una mujer. Para resolver en tal sentido se fundó en un análisis integral de la normativa interna y de un tratado internacional suscripto por nuestro país –Convención Interamericana para Prevenir, Sancionar y Erradicar la Violencia contra la Mujer-, en el cual el Estado Argentino se comprometía a sancionar esta clase de hechos.

Si bien se trataba de otro tipo de delito el involucrado en aquel caso, nos interesa traer a colación lo resuelto por la Corte, ya que a través de una interpretación sistemática del ordenamiento jurídico decidió excluir la *probation* para delitos de violencia de género.

Por ende, en primer lugar, se puede vislumbrar que la CSJN no considera como una violación a la garantía de igualdad la exclusión de la *probation* para determinados delitos; y en segundo lugar, según el criterio del máximo tribunal en este precedente, tampoco se verían vulnerados el principio de legalidad y máxima taxatividad de la ley penal por el hecho de extraer determinadas consideraciones jurídicas contrarias a la procedencia del art. 76 bis CP por vía de una interpretación armonizadora de las leyes en juego, no requiriéndose, entonces, de forma inexorable una prohibición expresa. En síntesis, podemos afirmar que la CSJN realizó una interpretación sistemática y extensiva teniendo en cuenta la política criminal emanada del tratado internacional al cual adhirió nuestro país.

Además, cabe destacar que el instrumento internacional en cuestión, no goza de jerarquía constitucional, sino solo supra legal (art. 75 inc. 22, 1er párr.), por tanto el Tribunal podría haber prescindido del mismo para el caso concreto en el supuesto de considerar que su aplicación conllevaría la violación de la garantía de igualdad ante la ley (art. 16 CN).

Así las cosas, resultaría contradictorio que la CSJN para una clase de delitos asuma una postura como la descrita ut-supra, para luego en materia penal tributaria asumir una decisión contraria mediante la permisión de la *probation*, prescindiendo de esa manera de la política legislativa emergente de la ley 26.735. A priori, esto lamentablemente parece haber sucedido en el fallo “*Cangiaso*”.

³⁰ CSJN, G. 61. XLVIII, “*Góngora Gabriel Arnaldo s/ causa n° 14.092*”

VIII. Conclusión

Lo desarrollado hasta el momento lleva a sostener que la suspensión del juicio a prueba no se corresponde con las ideas que inspiraron la Ley Penal Tributaria, en especial la reforma operada a través de la ley 26735, y viceversa.

En efecto, el instituto del art. 76 bis ha tenido en vista la consecución de una persecución igualitaria de los ilícitos penales, contrarrestando de esa manera la achacada selectividad del sistema penal en relación a delitos leves cometidos por sujetos pertenecientes a un estrato socio-económico bajo. Es así que lo que se busca en estos casos es la resocialización o reinserción social del delincuente primario a los fines de evitar que retorne al camino del delito. Todo ello en miras de concentrar la mayor parte de los recursos del Poder Judicial –humanos y económicos– en los delitos más graves, como resultan ser los contemplados por la ley 24.769 en atención al impacto negativo que generan desde un punto de vista colectivo, económico y social.

Por otro lado, la ley penal tributaria forma parte de un proceso expansivo del derecho penal, en donde los apuntados como autores de las figuras delictivas resultan ser sujetos que poseen una mayor cuota de poder tanto político como económico, y que por ende devienen más invulnerables frente al *ius puniendi*, por lo que resulta incoherente enaltecer en esta rama principios tales como el de derecho penal de mínima intervención.

Asimismo, en consonancia con calificada doctrina³¹, cabe exponer que si efectivamente la ley tuvo en mira una finalidad recaudatoria a la hora de implementar la extinción por pago, no se encuentra sentido permitir el otorgamiento de la suspensión del juicio a prueba, donde la percepción de la integridad del crédito fiscal queda supeditada a las resultas de un juicio ejecutivo, con los previsibles riesgos de insolvencia patrimonial del imputado.

Esta incompatibilidad se ve aun más reforzada por la política criminal puesta de manifiesto por el legislador nacional a través de la ley 26.735 consistente en una persecución eficaz y dotada de rigor para lo cual se intenta minimizar las vías de escape del proceso penal con el objetivo de acrecentar el efecto preventivo general de la ley penal.

En esta línea de ideas, téngase presente que de admitirse la procedencia de la probation respecto de quien haya incurrido en un delito tributario cuya escala penal permita la aplicación del instituto (CSJN “Acosta”), éste tendría como alternativas por un lado la extinción por pago espontáneo del art. 16 LPT o por el otro el beneficio en cuestión del art. 76 bis CP.

Así las cosas, si se comparan estas alternativas de recurrir a uno u otro de los beneficios, con aquellas que surgen cuando ha sido de otro tipo el delito cometido, se observa que los sujetos

³¹ Altamirano, A. y Rubinska, R. en “Derecho penal tributario”, Tomo II. Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008.

activos de alguno de los delitos de la LPT gozan de más oportunidades para “fugarse” del proceso penal que otros. Por consiguiente, nótese lo paradójico de la cuestión, puesto que quienes abogan por la procedencia de ambos institutos de manera alternativa basándose en la garantía de igualdad ante la ley, acaban por estimular una desigualdad persecutoria.

A su vez, cabe recordar que del precedente “*Gongora*” surge que la CSJN limita probation para casos de delitos de violencia de género amparándose en un tratado internacional, sin que por ello pueda entenderse que el tribunal cimero realiza una aplicación desigual de la normativa, sino que la política criminal, en ese caso diagramada por el instrumento internacional implica que se establezcan excepciones a la regla general, excepciones que están fundadas en circunstancias particulares, ya sea el bien jurídico tutelado o el de la incompatibilidad de los regímenes de extinción de la pena previsto en leyes especiales como la ley penal tributaria.

Es por ello que este autor juzga acertada, coherente, razonable y acorde a derecho la decisión del legislador expresada con la sanción de la ley 26.735, mediante la cual se agrega un último párrafo al art. 76 bis prohibiendo de manera expresa la exclusión de la probation para delitos contemplados en LPT. Ergo, las provincias deben seguir el mismo camino mediante una reforma de los respectivos códigos procesales penales consagrando de manera expresa una disposición análoga a los fines de evitar interpretaciones distorsionadas; pero, aún si las legislaturas provinciales no asumieran el camino de la reforma legislativa, una interpretación sistemática e integral del plexo normativo permitiría al órgano acusador o al Fisco querellante incoar la exclusión ante el tribunal competente.

Sin embargo, se tiene presente la doctrina judicial de nuestro tribunal cimero expuesta en “*Cangiaso*”, de la cual surge, prima facie, que de no haber una prohibición expresa, la probation en materia penal tributaria es procedente. Esto genera un inconveniente para los jueces provinciales (en el caso de que delitos tributarios contra la hacienda provincial sean el objeto del pleito), quienes ante la ausencia de una disposición expresa en el código de procedimientos local, y en cumplimiento del deber de acatamiento moral de las sentencias de la Corte, deberán resolver en favor del imputado.

Por su parte, sin perjuicio de los argumentos expuestos en favor de la exclusión de la probation para el área penal tributaria por los argumentos esbozados, resulta pasible de crítica la contradicción de criterios demostrada por nuestro Máximo Tribunal en los fallos “*Góngora*” y “*Cangiaso*”

Es por ello, que ante este criterio de la Corte, deviene imprescindible que ambos niveles de gobierno, tanto nacional y provincial, en pos de dar fiel cumplimiento a la directiva de

consolidar la unión nacional contenido en el Preámbulo de nuestra Carta Magna, armonicen su legislación para así combatir de manera coordinada uno de los grandes gérmenes delictivos que ha tenido nuestro país: la evasión tributaria.

Por último, para finalizar resulta oportuno reproducir un ilustrador párrafo del maestro Chiara Diaz³²: “ *No olvidemos que, en el orden de ideas que venimos exponiendo, la gran diferencia con los países centrales (España, Italia, Francia, Alemania, Estados Unidos, etc.) en la persecución de los delitos económico tributarios está más que en la tipificación de conductas o en los montos sancionatorios –que allí también existen- o en la existencia de un clima de corrupción en ciertos ámbitos de la administración pública y del sector privado (igualmente verificable en dichos países” sino que entre nosotros no se vislumbra como secuela de la perpetración de tales ilícitos una suerte de alerta roja sobre la posibilidad de sufrir castigos, penas privativas de libertad y repercusión pública y privada desfavorable, habida cuenta de ser prácticamente nula la eficacia de la persecución criminal contra los grandes delincuentes impositivos y previsionales, quienes normalmente disfrutan de impunidad [...]. Ahí si existen notables diferencias con los países más desarrollados, donde quien acomete el fraude fiscal o contable sabe de antemano que hay un gran porcentaje de posibilidad en su contra de ser descubierto y sancionado, lo cual implica necesariamente sopesar costos antes de decidirse a ejecutar tales delitos. A eso aspiramos llegar acá también.”*

³² Chiara Diaz, Carlos Alberto en “*Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24769*”, Ed. Rubinzal Culzoni