



Revista Iberoamericana de Derecho, Cultura y Ambiente



Edición N°8 – Diciembre de 2025

Capítulo de Derecho Tributario

www.aidca.org/revista

PROBATION PARA DELITOS FISCALES: EL DEBATE EN LA COMISIÓN DE REFORMA Y LA VERSIÓN FINAL DEL MINISTERIO DE JUSTICIA DEL AÑO 2025

Por María Paula García y Julio C. Báez

I. El objeto de este trabajo.

Esta breve apostilla apunta a poner de relieve el tratamiento suministrado por la Comisión redactora del Código Penal¹ vinculadas a una temática , urticante por cierto, como lo es la posibilidad suspender el juicio a prueba en los delitos tributarios.

Advertimos al lector que no hemos de discurrir acerca de la naturaleza y alcances de la suspensión del juicio a prueba²; creemos que sobre el particular ya se han derramado ríos de letra, de excelente factura e, incluso, nosotros

¹El Sr. Ministro de Justicia, Dr. Mariano Cuneo Libarona, convocó a una comisión reformadora de la que hemos formado parte.

² Tampoco abordaremos la genealogía de la tributación el cual fue tratado, de manera extendida, en Báez, Julio C – García María Paula “ Insolvencia tributaria fraudulenta “ Das Editores Bs. As 2025 pags. 13/24



hemos efectuado nuestro aporte al tema³ —remitiéndonos a lo allí escrito—, por lo que nos centraremos en los alcances suministrado por la comisión reformadora y sus modificaciones ministeriales.

II. El bien jurídico en los delitos tributarios.

Existe una matriz común que puede descomponerse en un conjunto de premisas pero que conducen a señalar que el ilícito tributario amalgama como bien jurídico protegido la actividad financiera del Estado.

La consagración una legislación penal tributaria específica ha tenido como norte erradicar la deletérea conducta llevada a cabo tanto con el fin de entorpecer la normal percepción de tributos por parte de éste como para evitar un descenso del flujo dinerario con que se nutren sus arcas, cuando el obligado tributario incurre, para ello, en cualquiera de las artimañas o el despliegue de artificios que describe la ley.

Sabido es que el gasto estatal es costado con medios y recursos permanentes: los tributos, las donaciones, el producido de los bienes sometidos a su dominio o la colocación de deuda son, como dijéramos, la forma normal o regular con que el estado se financia⁴.

La protección tributaria no se lleva a cabo en virtud de un interés individual sino en consideración a intereses patrimoniales supraindividuales, a cuyo servicio están los delitos contra el orden económico o la economía nacional⁵.

Es más, el auténtico sujeto pasivo de la defraudación fiscal es la colectividad en su conjunto; el interés que se satisfagan los tributos supone una necesidad social digna de protegerse; el bien jurídico tutelado por los delitos tributarios es un bien supraindividual y de características macrosociales, en contraposición de

³Báez, Julio C., "Probation: un instituto que debe aplicarse en toda su amplitud", LA LEY, 2004-A, 724; Báez, Julio C., "El ocaso del plenario Kosuta ¿ Se acaba una pesadilla?", LA LEY, 2004-D, 548; Báez, Julio "Probation: ¿ahora, sólo para delitos correccionales?", DJ, 2000-1-1.

⁴Báez, Julio C., "Bonos de consolidación de deudas y ofrecimiento fraudulento en el mercado de capitales", La Ley Patagonia, año 4, núm. 2, abril de 2007, p. 876.

⁵Martínez Perez, Carlos, "El delito fiscal", Montecorvo, Madrid, 1882, p. 197. Para Edwards ("Régimen penal Tributario", Astrea, Buenos Aires, 2000, p. 26) el bien jurídico protegido por la ley 24.769 (Adla, LVII-A, 55) es la hacienda pública que, en su sentido jurídico, consiste en la actividad financiera del Estado.



los bienes jurídicos individuales⁶.

El derecho penal tributario es una subespecie del caratulado “Derecho penal económico⁷”; es parte de la denominada nueva delincuencia⁸ o la aparición de la corrupción⁹ como forma de alterar el normal juego de la oferta y la demanda en

⁶ Báez, Julio C., González, Luis Santiago , Romero Villanueva, Horacio “ Introducción al Régimen Penal Tributario Argentino “ Erreius Bs. As. 2025 pags. 125/126

⁷ Esta rama del derecho ha sido someramente analizada en Báez, Julio C “ Protección del Fideicomiso Financiero “ Universidad Bs As. 2008.

⁸ La vinculación entre crimen y clase privilegiada hizo evidente que el panorama de la actividad ilícita relevante para el derecho penal y las ciencias sociales no se limitaba ya a las conductas de actores individuales ni estaba reducido a las expresiones de la naturaleza violenta o agresiva ni a las maniobras engañosas y generalmente poco complicadas y bastante visibles dirigidas contra la actividad patrimonial de los particulares o la función burocrática del estado.

Más llamativo aun era que los involucrados ya no provenían de estratos necesariamente asociados a la desprotección social. Por el contrario, ahora, debía lidiarse con perfidias sutiles que hombres cultos, ricos y elegantes que desplegaban a través de operaciones de vasto alcance, gran complejidad y en el seno de grandes conglomerados económicos.

Ya es imposible mantener un esquema unifactorial del crimen; éste puede verificarse tanto en la pobreza como en la riqueza, en el déficit como en el superávit y por ello no puede existir una explicación que dé cuenta de un único proceso causal productor del delito como categoría genérica.

Al verificarse la actuación de estructuras corporativas, se hizo difícil el hallazgo de actuaciones individuales o la percepción de culpabilidades personales lo cual ha germinado que decaiga o se haga más tenue la concepción del injusto como acto individual (Virgolini, Julio E. S.” La razón ausente” Del Puerto Bs. As.2004 pags. 162/162).

⁹ La corrupción es el pináculo de la desatención de la norma tanto de aquellas compone el sistema criminal – que es el que estudiamos a diario – como todo el elenco normativo que compone la legislación de una República. Tomaremos un ejemplos minúsculos de ella a lo largo de nuestra historia. En los primeros tiempos de nuestra organización nacional se acudió a un endeudamiento escandaloso y fraudulento que reconoce su simiente en la difícil situación financiera; ella obligó a Martín Rodríguez y a su Ministro, Bernardino Rivadavia, a buscar en Inglaterra los fondos que harían posible socorrer a las arcas del estado. El 28 de noviembre de 1822, la operación fue acordada con la fuerte casa bancaria Baring Brothers” de Londres, por un millón de libras esterlinas, con un interés del 6 %. “obtenido el préstamo donde solamente se recibieron 560.000. La casa Baring retuvo 130.000 libras en concepto de cobro por anticipado de intereses y el resto se infiltro el opaco dedalo gestado de la intervención de comisionistas enlazados a la operación (Báez, Julio C “ El gaucho y el cowboy “ Gabriel Iezzi. www.gabrieliezzi.com 8/3/2018).

En la hora actual, la corrupción no solo se limita al desvío dinerario, en favor del funcionario, impidiendo la construcción o refacción de una escuela o un hospital o que los niños se alimenten debidamente o,



una economía de mercado; ambas - pero fundamentalmente la primera que es objeto de este estudio - nace con la expansión del derecho penal y cuenta con características especiales que ponen en jaque ciertos principios esenciales del derecho penal clásico como el de la personalidad del injusto¹⁰.

No decimos nada nuevo, ni original, si señalamos que uno de los grandes problemas de la macroeconomía es, justamente, la evasión fiscal; esta puede ser calculada mediante la comparación de la recaudación teórica y la real; la pérdida de recursos por parte del Estado desemboca en consecuencias económicas deletéreas¹¹.

III. La suspensión del juicio a prueba en los delitos fiscales.

El acogimiento o el rechazo del instituto de la probation para ilícitos tributarios ha tenido, durante algunos regímenes anteriores, en nuestra jurisprudencia, una evolución pendular; en algunos casos, se ha prohijado el rechazo de la aplicación del instituto a la vez que, en otras ocasiones, se ha alentado su adopción.

En su esmerada obra Riquert¹² nos ilustra acerca de la evolución legislativa del instituto señalando que en el mensaje 1440 del P.E.N. datado el 18/08/92 el

concurran a los centros educativos y no permanezcan en la calle con una posible vinculación con las drogas o el delito. También se manifiesta, como dice el profesor Fermo, en un país donde existen rutas que no te llevan a ningún lado y son facturadas como autopistas europeas; donde las monjas no son monjas; los monasterios operan como bóvedas y, algunos funcionarios, en vez de contar la plata, la pesaban (Báez, Julio C “ El gaucho y el cowboy “ Gabriel Iezzi. www.gabrieliezzi.com 8/3/2018).

La práctica corrupta es delictiva y, a la vez, un elemento distorsivo de las relaciones económicas y sociales básicas; su pasaporte hacia la ilegalidad tiene como perno una suerte de alejamiento de la criminalidad convencional o callejera para hermanarse con los injustos del poder. Es difícil imaginar a la corrupción como superpuesta con los delitos callejeros, llevados a cabo por autores de obras toscas, con un entrenamiento primitivo y con mayor grado de exposición, detección o vulnerabilidad. La hediondez es prolífica, colorida dirigida derechamente apropiarse indebidamente del erario público o del peculio de todos a la vez que resulta imposible presentar una lista o enumerar, taxativamente, las formas que asume su protección por parte de algunos poderes públicos (Báez, Julio C “ Hacia una nación sin corrupción “ nfobae del 22/8&2017).

¹⁰ Arce Aggeo, Miguel Angel, Báez, Julio C., Asturias, Miguel Angel“ Leyes Penales Especiales. Comentadas y Anotadas. Cathedra Jurídica Bs As2018 pags.564/565.

¹¹García, Maria Paula Báez, Julio C.“ Inflación y ley penal tributaria” en Basílico, Ricardo_ Colombo, Patricia “ Problemáticas actuales del Derecho Penal” Hammurabi Bs. As 2025 pag 202.

¹²“Cuestiones de Derecho Penal y Procesal penal Tributario”, Ed. Ediar, Buenos Aires, 2002, ps. 224/225.



Poder Ejecutivo estimó que no sería de aplicación la suspensión del juicio a prueba en el caso de los delitos previstos en el art. 14, párrafo segundo de la ley 23.737 (Adla, XLIX-D, 3692) ¹³.

En oportunidad de debatir la cuestión en el recinto parlamentario a instancias del diputado Antonio M. Hernández se introdujo un giro gramatical que reemplazó la expresión "no será aplicable" por otra más laxa "no alterará" los sistemas especiales previstos en las leyes 23.737y 23.771 (Adla, L-A, 27). Al ingresar dicho proyecto en la Cámara Alta los senadores que intervinieran en el uso de la palabra¹⁴ no objetaron el "giro" consagrado.

El panorama jurisprudencial, aun durante la vida del régimen laxo, de equiparación o reenvío, tendía más adecuar el tratamiento procesal por vía del pago integro de la deuda fiscal que a encarrilar la cuestión bajo el prisma de la suspensión del juicio a prueba donde, entre otros supuestos, se concede la posibilidad de la reparación patrimonial en la medida de lo posible.

La Cámara Nacional de Casación Penal —rechazando la posibilidad de aplicar el instituto— ha predicado que la ley no persigue como finalidad la recaudación fiscal: su bien jurídico es la hacienda pública; se preserva la percepción de los tributos y de reencausamiento social. No se trata, pues, de un propósito de recaudación sino que se orienta a la sujeción de los particulares al Estado en materia de leyes impositivas: por ello la extinción de la acción penal exige el total cumplimiento de la deuda fiscal a diferencia de la "probation", donde la reparación acontece sólo en la medida de lo posible y esa posibilidad de cumplimiento parcial es ajena al régimen tributario¹⁵.

En otra ocasión ese mismo cuerpo colegiado —también en oportunidad de predicar la lejanía del fraude tributario con el instituto de la probation— ha precisado que los tipos penales en cuestión tienden a proteger el buen orden económico al reprimir irregularidades en la recaudación tributarias y en los aportes previsionales protegiendo un bien de carácter macrosocial que es la hacienda pública, término que individualiza la actividad económica financiera del

¹³ Este enfoque se afiliaba en la línea del art. 8 del proyecto del diputado Víctor Hugo Soderó Nieva.

¹⁴ Trátase pues de los senadores Alasino, De la Rúa, Rodríguez Saa, Villarroel y Aguirre Lanari.

¹⁵ C.N.C.P. Sala I, causa 1688 "Pardo García, Héctor", rta. 11/07/99.



Estado¹⁶.

Para la Cámara Nacional de Casación Penal cuando el art. 10 de la ley 24.316 (Adla, LIV-B, 1400) dispone la inalterabilidad de los regímenes especiales de las leyes 23.737 y 24.765 (Adla, LVII-A, 35) asegura la prevalencia de la norma especial respecto de la general prevista en el art. 76 bis del Cód. Penal, en un todo de acuerdo con las prescripciones del art. 4 del mismo, por lo que concluye que esa inalterabilidad se vuelve una suerte de inaplicabilidad del alcance de la probation respecto del régimen especial que venimos despuntando.

A su hora la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico¹⁷ se ha afiliado en la línea sentada en la instancia casatoria al señalar que el art. 10 de la ley 24.316 deja afuera de su alcance el régimen especial previsto la ley penal tributaria.

En el sendero opuesto, alentando la aplicación del instituto en la materia tributaria, militan los pronunciamientos de los Tribunales Orales en lo Penal Económico N° 3¹⁸ y el Tribunal Oral en lo Penal Económico N°1¹⁹, donde se ha suspendido el juicio a prueba respecto de los beneficiarios a quienes se le adjudicaba la comisión de los delitos vinculados al fraude fiscal.

Luego de la reforma propiciada por la ley 26.735²⁰, el canal jurisprudencial se encarriló derechamente hacia la imposibilidad absoluta de acudir a este criterio de oportunidad.

Concretamente, reza el artículo 76 bis "in fine" que tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22.415 y 24.769²¹ y sus respectivas modificaciones.

Desde ese mirador, se ha establecido que es improcedente la suspensión del juicio a prueba por la evasión agravada del impuesto a las ganancias toda vez

¹⁶C.N.C.P., Sala I, causa 846 "Amorena, Horacio J.", rta. 17/11/95.

¹⁷C.N.P.E., Sala A, causa "Zaballa", citada por RIQUERT en la p. 234 de la obra ya mencionada.

¹⁸T.O.P.E N° 3, causa 234 "Fernández, José", rta. 14/07/98.

¹⁹T.O.P.E. N° 1°, causa 147 "Pardo García, Héctor" rta. 18/02/98 aunque se impone señalar que este fallo ha sido ulteriormente casado y se corresponde con el mencionado en la cita 6.

²⁰B.O. 28/12/2011

²¹Si bien el régimen en vigor se encarrila en las previsiones de la ley 27.430, lo cierto es que en nada se han modificado los apogemas que venimos escrudiñando.-



que el artículo 19 bis de la ley 26.735 introdujo una clausula prohibitiva a tal fin²².

Es más, dicha exclusión, no supone ningún criterio discriminatorio, que afecte el principio de igualdad ante la ley, merced a que en iguales circunstancias la normativa lo concede en algunos aspectos y los deniega en otras²³.

IV.Conclusión. El aporte de la comisión: su recorrido posterior.

Finalizamos este breve desarrollo destacando que la comisión reformadora del Código Penal²⁴ ha seguido el sendero que se define por oposición a la suspensión del juicio a prueba para los delitos fiscales.

Dicha compilación ha sido elevada al Sr. Ministro de Justicia el 25 de Octubre del 2024.

El trabajo de la comisión ha concluido; pero lo que no ha culminado es la necesidad de disecar un prisma de modernidad al instrumento de control social más intenso que posee el estado.

Si las cosas son así, es prudente destacar que, en el boceto originario, su artículo 74. inciso 4, apuntocaba que no podrá acordarse la suspensión del juicio a prueba en los delitos previstos en los Títulos XVI²⁵ y XVII²⁶ de este código.

En la línea de elevar la latitud de la respuesta punitiva y de consagrar diversos nuevos ilícitos se le brindó al instituto despuntado un tratamiento diverso al que propiciara la comisión.

En efecto, en el artículo 635 “in fine” – con reenvío al 102 ibídem – prescribe la imposibilidad de “probar” los injustos fiscales.

Pero dicho reenvío consagra un ancho campo, que extiende de manera prolongada el divorcio primario; pues bien, el ya que el mencionado artículo 102, establece que la acción penal se extingue por muerte del imputado; amnistía; renuncia del agraviado respecto de los delitos de acción privada; prescripción; criterios de oportunidad según la legislación de fondo o la ceremonial; plazo razonable; conciliación: reparación integral del perjuicio y suspensión del juicio a

²² C.F.C.P, Sala IV, 29/6/2017 “ F, J.A.” s/ recurso de casación LA LEY ON LINE AR/JUR/41207/2017.

²³ C.N.P.E., Sala A, 16/2/2017 “ A.G.R. S.A. s/infracción a la ley 24.769 LA LEY 2017 _D, 567. “ Arce Aggeo, Miguel Angel. Báez, Julio C. Asturias, Miguel “ Código Penal. Comentado y Anotado” Cathedra Jurídica Bs. As. 2019 pag.441.

²⁴Resoluciones 2024/25/APN MJ y 2024/48/APNMJ.

²⁵Delitos fiscales.

²⁶Delitos aduaneros.-



prueba.

Es decir que la labor ministerial descarta sendas hipótesis de aplicación de criterios de paralización alternativa de la acción penal y- parecería, si no lo interpretamos mal- que se encamina derechamente al pago integral previsto en la materia impositiva.

Nos parece que la revisión en sede del Ministerio de Justicia se aleja - *incluso con más rigor o en una "líneas más dura"* -de los lineamientos establecidos por la propia comisión seleccionada por aquél²⁷;

Dicha cuestión de política criminal, lejos esta de encontrarse reñida con las previsiones de la Carta Federal.

Podrá gustar o no gustar la decisión, la forma y el alcance con que se edifica la política criminal del Estado; pero, el enfoque diverso o la interpretación disímil que se pueda tener, no logra penetrar en un remedio de excepción que es superposición con la inconstitucionalidad de la norma extremo de emergencia por el cual la judicatura se erige en un poder contramayoritario,

La medida impone volver sobre los surcos trazados y, ahora sí, finiquitar la cuestión predicando que la labor de la comisión, fue definida como dos mundos que concurren en oposición respecto de una versión final o concluyente²⁸; por el contrario, a más de cuatro décadas de haberse recuperado la democracia como forma de gobierno y a la república como proyecto de estado, corresponde a las instituciones de la Constitución Nacional pronunciarse, en forma definitiva, en relación a qué tipo de legislación criminal²⁹ se desea.

Y ello fue lo que sucedió no solo con la suspensión del juicio para los ilícitos fiscales sino, también, con el esqueleto mismo de actividad de la comisión; luego de elevado al Proyecto al Sr. Ministro, en una órbita diversa a la primera, se extendió la codificación de 540 a 912³⁰; allí, se incrementaron penas y se

²⁷ No deviene baladí recordar que al amparo de la ley 24769, se permitía hacer jugar sus alcances con el artículo 4 del Código Penal donde se abría un canal que permitía probar el proceso.

²⁸ Báez, Julio C.- Romero Villanueva, Horacio "Nuevo Código Penal: ahora se inicia la etapa institucional" Infobae del 2/11/2024.-

²⁹ Para expresar y conservar legitimidad, el sistema punitivo debe ser ejercido racionalmente de acuerdo con reglas impersonales de legalidad abstracta y pautas técnicas razonables en cuanto adecuada a sus fines (Virgolini, Julio E.S. "La razón ausente" Del Puerto Bs. As.2004 pag. 31).

³⁰ Según la versión que se posee al menos en oportunidad de redactar esta breve apostilla.



adicionaron nuevos tipos penales.

Recalamos pues que esta tarea resulta lozana³¹ habida cuenta que éstas y las sucesivas incorporaciones o descartes que pudieren formularse por los diversos órganos que prescribe la Carta magna, responde al juego propio de la democracia y no hace más apuntalar el proyecto de república que a todos nos convoca.

³¹ Más allá que pueda penetrarse en un terreno opinable el cual se compacta en ponderar como correcto o incorrecto el nuevo espesor o volumen de la codificación a instancias ministerial.