

LA REPARACIÓN INTEGRAL DEL PERJUICIO EN LOS DELITOS ADUANEROS Y TRIBUTARIOS. UN ANÁLISIS A PARTIR DE LA JURISPRUDENCIA*

Mateo KINGSTON (UBA)**

Fecha de recepción: 8 de mayo de 2025

Fecha de aceptación: 3 de abril de 2026

Resumen

El objetivo del presente trabajo es analizar la aplicación del instituto de la reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios. Para ello, comenzaré con un muy breve desarrollo de la incorporación de esta nueva causa de extinción de la acción penal a nuestro ordenamiento jurídico y el debate que se dio respecto a su vigencia y operatividad. Tras esto, pasaré a analizar la discusión sobre la posibilidad de aplicar, o no, la reparación integral del perjuicio a los delitos aduaneros y tributarios, a partir de un relevamiento y estudio de la jurisprudencia del fuero penal económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y de la Cámara Federal de Casación Penal. En primer lugar, expondré los argumentos que se dan a favor y en contra de la utilización de esta forma de resolución de conflictos en materia aduanera, para luego analizarlos críticamente. Seguidamente, haré lo mismo con los delitos tributarios. Finalmente, se expondrán las conclusiones del trabajo,

* Agradezco a Alejandra Verde y Gabriel Pérez Barberá por sus comentarios y aportes a este trabajo, fundamentales para su elaboración y desarrollo. Asimismo, también quiero agradecer a Milagros Kingston, Facundo Laico y Agustina Szenkman por sus lecturas del texto y a mis compañeros de trabajo de la Fiscalía General n.º 2 ante los Tribunales Orales en lo Penal Económico, con quienes discutí en reiteradas oportunidades acerca de las ideas aquí expuestas.

** Abogado graduado con diploma de honor, Universidad de Buenos Aires. Especialista y maestrando en Derecho Penal, Universidad Torcuato di Tella. Ayudante de segunda en la Cátedra del Dr. Eugenio Sarabayrouse en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Buenos Aires. Contacto: kingstonmateo@gmail.com

*** En diciembre de 2025, cuando este artículo ya había sido entregado a la revista y aceptado por esta para su publicación, mediante la [ley 27.799](#) se aprobó una reforma del Régimen Penal Tributario (RPT) que, por lo indicado, no pude contemplar en mi texto. Entre las modificaciones a ese régimen, se prohibió la aplicación de la reparación integral del perjuicio del art. 59.6 CP a los delitos previstos en sus artículos 1.º, 2.º, 3.º, 5.º y 6.º, es decir, los incluidos en el procedimiento especial de extinción del art. 16 del RPT. En consecuencia, mis conclusiones respecto de la aplicabilidad de la reparación integral a esos delitos tienen que ser entendidas como propuestas (y críticas) *de lege ferenda*, pues ya no son defendibles *de lege lata*.

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

donde se defiende la posibilidad de aplicar la reparación integral del perjuicio en ambos casos, aunque siempre que se respeten determinadas condiciones.

Palabras clave: Reparación integral del perjuicio – Delitos aduaneros – Delitos tributarios – Mecanismos alternativos de solución del conflicto

Title: *Full reparation of harm in customs and tax offences: an analysis based on case law*

Abstract

This paper analyzes the application of the institute of full reparation of harm (reparación integral del perjuicio) to customs and tax offenses. To this end, it begins with a very brief account of the incorporation of this new ground for extinguishing the criminal action into the Argentine legal system, and the debate concerning its validity and operability. It then examines the discussion on whether or not full reparation of harm may be applied to customs and tax offenses, on the basis of a survey and study of the case law of the economic criminal courts of the City of Buenos Aires and of the Federal Chamber of Criminal Cassation. First, it sets out the arguments for and against the use of this form of conflict resolution in customs matters, and then analyzes them critically. It subsequently does the same with tax offenses. Finally, it presents the conclusions, in which the possibility of applying full reparation of harm is defended in both cases, provided that certain conditions are met.

Keywords: Full reparation of harm – Customs offences – Tax offences – Alternative dispute resolution mechanisms

Sumario: I. Introducción; II. La reparación integral en los delitos aduaneros; III. La reparación integral en los delitos tributarios; IV. Conclusión; V. Bibliografía

I. Introducción

En el año 2015, a través de la sanción de la ley 27.147, se modificó el Código Penal y se incorporaron en el artículo 59 nuevas causas de extinción de la acción penal.¹ Así, se introdujo la

¹ Sobre por qué la reparación integral y la conciliación constituyen causales de exclusión de la punibilidad desde la óptica del derecho penal sustantivo, véase PASTOR, “Acerca de presupuestos e impedimentos procesales y sus tendencias actuales”, en LASCANO (dir.), *Nuevas formulaciones en las ciencias penales. Homenaje a Claus ROXIN*, Córdoba, 2001, p. 793 y ss.

reparación integral del perjuicio, en el inciso 6.º del referido artículo junto a la conciliación², el que establece que la acción penal se extinguirá “[p]or conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes”.

La introducción de esta vía de solución de los conflictos penales, que parece (más) propia del derecho privado, se enmarca dentro de una tendencia en las últimas décadas a darle un mayor protagonismo a la víctima en el proceso penal y a priorizar soluciones compositivas entre autores y víctimas.³ De esa manera, la reparación del daño no sería una cuestión meramente jurídico-civil, sino que también contribuiría a cumplir con los fines de la pena y se presentaría una tercera vía para el Derecho Penal.⁴

Sin embargo, hay autores que critican esta tendencia de considerar a la reparación como una “tercera vía” del Derecho Penal y ven en ello un error. Así, por ejemplo, BINDER considera que “[l]a incorporación de la reparación en el ámbito del sistema penal no es simplemente la incorporación de una herramienta más, sino la adopción de otra manera de ver al derecho penal o, mejor dicho,

² En cuanto a la distinción entre el instituto de la conciliación con el de la reparación integral del perjuicio, explica PASTOR que “una [la conciliación] es un mutuo acuerdo, obviamente bilateral, entre el imputado y la supuesta víctima que pone fin a su enfrentamiento y la otra [la reparación] 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. Decisivo resulta, por lo demás, que el inc. 6.º del art. 59 del CP las separa, las distingue con esa ‘o’ que escribió el legislador para denotar que son dos elementos diferentes”. (PASTOR, *Episodio 1: la introducción de la reparación del daño como causa de exclusión de la punibilidad en el derecho penal argentino*, en Diario DPI. Derecho para Innovar, columna de opinión del 11/9/2015).

De igual manera, BINDER, al referirse a las formas de extinción de la acción penal, considera que “[e]n otros casos, aun sin consentimiento de la víctima, una reparación suficiente puede ser admisible según el propio Estado para poner fin al proceso y pacificar el conflicto”, en BINDER, *Introducción al derecho procesal penal*, 2.ª ed., Buenos Aires, Ad-Hoc, 2000, p. 224. Con mayor detalle sobre la cuestión, BINDER, *Derecho Procesal Penal. Tomo IV: Teoría del proceso compositivo*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2018, p. 324 y ss.

³ Para un trabajo sobre los procesos de reforma procesal penal en Latinoamérica, por todos, LANGER, “Revolución en el proceso penal latinoamericano: difusión de las ideas legales desde la periferia”, en *Revista de Derecho procesal penal. El proceso penal adversarial*, Buenos Aires, Rubinzal-Culzoni, 2009. Sobre la introducción de formas alternativas de resolución en el código penal argentino, LEDESMA, “Sobre las formas alternativas de solución de los conflictos penales. A propósito de la nueva redacción del artículo 59 del código penal”, en *Pensar en Derecho*, n.º 13, 12/2018.

⁴ Siendo las primeras dos vías la pena y las medidas de seguridad. Sobre la introducción de la reparación como tercera vía del Derecho Penal y su relación con la consecución de los fines de la pena, véanse ROXIN, “¿La reparación como tercera vía del Derecho penal?”, en ROXIN, *Derecho Penal. Parte General. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, 2.ª ed., trad. de Diego-Manuel LUZÓN PEÑA y otros, Madrid, Civitas, 1997, pp. 108 y ss. y MAIER, “El ingreso de la reparación como tercera vía al Derecho Penal argentino”, en MAIER / BINDER (comps.), *El Derecho Penal hoy. Homenaje al Prof. David Baigún*, Buenos Aires, 1995, p. 42 y ss.

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

otra forma de entender las funciones político-criminales del sistema”⁵. De esta forma, la utilización de estos mecanismos lo que busca es reducir el campo de funcionamiento del poder penal y reemplazarlo por otras formas de hacer frente a los conflictos sociales. Este proceso, que BINDER llama “relocalización”, permitiría una mejor gestión ante la sobrecarga del sistema penal producto de la inflación punitiva y proporcionaría herramientas para construir soluciones más eficaces.

En cambio, autores como SANCINETTI se han mostrado críticos con la incorporación de este tipo de mecanismos al derecho penal, ya que consideran que no contribuirían a la función social de la pena, esto es, estabilizar la confianza en expectativas de conducta. Además de esto, y con algo de razón, advierte SANCINETTI que “si la pena se agotase en la indemnización del daño, acaso con un ‘interés justo’, al infractor empedernido siempre le convendría quebrantar la norma a su gusto, pues, a lo sumo, pagaría una indemnización. En los delitos contra el patrimonio, esto sería fatal. ¿Por qué habría de abstenerse el ladrón de robar o el estafador de estafar, si en caso de ser descubierto solo tendría que resarcir el daño?”⁶.

En el caso de delitos económicos, como los que aquí van a ser analizados, esta advertencia debe ser tomada en cuenta a los fines de analizar la conveniencia de aceptar la reparación integral como una forma posible de resolución del conflicto o, en su caso, para establecer las condiciones de esos acuerdos. Aun desde la óptica de un derecho penal del conflicto, es claro que estos acuerdos deben tener un efecto disuasivo para evitar que la cuestión penal se convierta en un costo adicional del negocio delictivo que las personas estén dispuestas a asumir y para evitar que aumente la criminalidad. En ese sentido, hay que tener en cuenta que la criminalidad económica se encuentra mucho más ligada a la lógica del mercado y el pensamiento costo-beneficio. De todas maneras, es necesario destacar que la responsabilidad civil o por daños sí puede tener efectos disuasivos y que, además, “las modernas doctrinas de la responsabilidad civil le reconocen también un efecto sobre la vigencia de las normas”⁷.

Como puede verse, la aparición y aplicación de este instituto no estuvo ni está exenta de debates, críticas ni problemas. Lo cierto es que, más allá de la postura que uno pueda tener respecto a su naturaleza, función o conveniencia, su incorporación a nuestro ordenamiento jurídico es una

⁵ BINDER, *Derecho Procesal Penal. Tomo IV: Teoría del proceso compositivo*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2018, p. 139.

⁶ SANCINETTI, “Avenimiento y mediación: ¿la pena como objeto de negocios jurídicos?”, en *El Dial — Biblioteca Jurídica online*, Buenos Aires, 8/3/2010, p. 12.

⁷ BINDER, *Derecho Procesal Penal. Tomo IV: Teoría del proceso compositivo*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2018, p. 42.

realidad y su utilización por parte de las fiscalías y tribunales es cada vez más frecuente. Y, naturalmente, con su aplicación en la práctica surgen nuevos problemas.

Uno de los primeros que se presentó, y que persiste, es la ausencia de una regulación específica del instituto en los códigos procesales a nivel nacional y federal.⁸ Ello porque ni el Código Procesal Penal de la Nación (CPPN, en adelante) ni el Código Procesal Penal Federal (CPPF, en adelante) contienen disposiciones que establezcan los requisitos para la procedencia de la reparación integral del perjuicio.⁹

Sin embargo, de acuerdo con una postura, la falta de una regulación procesal específica del instituto en esos códigos procesales, si bien resultaría inconveniente¹⁰, no se presentaría como un obstáculo para la vigencia y utilización de la reparación integral. Ello debido a que, si el Código Penal remite a las leyes procesales correspondientes, su ausencia debe interpretarse como la falta de exigencia de requisitos adicionales para su procedencia.¹¹ Supeditar la aplicación del instituto a la existencia o eventual sanción de las leyes procesales implicaría privar a una persona de la posibilidad de acceder a una forma de extinción de la acción que se encuentra prevista en el código

⁸ Además de ello, también resulta problemático que la procedencia de una causa de extinción de la acción penal dependa de las leyes procesales correspondientes. Ello porque las normas que regulan el ejercicio de la acción penal son materias delegadas por las provincias al Congreso de la Nación. En el caso “Price” (Fallos 344:1952), la CSJN ratificó la competencia del Congreso Nacional para establecer la regulación de las reglas relativas al ejercicio de la acción penal, de conformidad con lo establecido en el art. 75, inc. 12, CN. De todas maneras, abordar este problema, si bien sumamente interesante, resulta ajeno a los objetivos de este trabajo, en tanto no se analizarán las disposiciones de ordenamientos procesales locales ni jurisprudencia local.

A favor de que sean las provincias quienes tengan la potestad de regular el ejercicio de la acción penal, BINDER, *Introducción al derecho procesal penal*, 2.ª ed., Buenos Aires, Ad-Hoc, 2000, pp. 215-216. En contra, SANCINETTI, “Avenimiento y mediación: ¿la pena como objeto de negocios jurídicos?”, p. 14 y ss., disponible en: <https://www.pensamientopenal.com.ar/doctrina/38164-avenimiento-y-mediacion-pena-objeto-negocios-juridicos>.

⁹ El CPPF tan solo menciona la reparación en dos oportunidades: como causal de sobreseimiento (art. 269, inc. g) y como una cuestión preliminar que pueden plantear las partes en la audiencia de control de acusación (art. 279, inc. d). Sin embargo, más allá de esto, no establece ningún criterio o pauta para su aplicación.

¹⁰ Inconveniente dado que, como bien señala el juez SARRABAYROUSE en su voto en el precedente “Verde Alba”, “[...] al no haber una referencia a los delitos que se aplica, al modo en que debe realizarse —en definitiva, sus alcances concretos—, puede caerse en una verdadera anarquía jurisprudencial: cada juez o tribunal, aplicará las causas de extinción según su propio criterio particular. Así, algún delito podrá ser objeto de conciliación para un tribunal y no para otro, algunos exigirán la intervención de la víctima para un supuesto y otros no, y así sucesivamente”. De igual manera, sobre las ventajas de la regulación legislativa de los criterios de oportunidad para corregir disfunciones del sistema penal, MAIER, *Derecho procesal penal*, t. I: *Fundamentos*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2016, p. 797.

¹¹ Así, por todos, PÉREZ BARBERÁ, en su dictamen fiscal de fecha 14/11/2022 en la causa “Sepúlveda, Roberto Eduardo s/ Incidente de extinción de la acción”, CPE 1326/2019/TO01/5, TOPE n.º 2.

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

de fondo. En ese sentido, la mayoría de la jurisprudencia¹² y de la doctrina se han pronunciado a favor de su vigencia y operatividad. Por ello, tomaré esta posición como punto de partida en el presente trabajo.

Pese a esto, esta nueva forma de resolución de conflictos ha enfrentado otros desafíos a la hora de su aplicación concreta a determinada clase de delitos. Así, hay quienes sostienen que no resultaría procedente la reparación integral del perjuicio en caso de que exista una afectación a bienes jurídicos “supraindividuales” o “colectivos”, como ocurre en los delitos del Código Aduanero (CA, en adelante). Lo mismo sucede respecto de los ilícitos tributarios, dado que, además de afectar un bien jurídico colectivo, ya existe un mecanismo específico de extinción de la acción penal por pago, como el previsto en el art. 16 del Régimen Penal Tributario (RPT, en adelante).¹³

Los Tribunales Orales en lo Penal Económico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (TOPE, en adelante) y la Cámara Federal de Casación Penal (CFCP, en adelante) se han expedido de diversa manera respecto a la aplicación de la reparación integral para esta clase de delitos. Por ello, la idea de este trabajo es, a partir de un análisis de la jurisprudencia de los TOPE y la CFCP, exponer algunas de las distintas posturas que existen sobre el tema, hacer un balance de los argumentos en pugna y tomar postura sobre la posibilidad de aplicación del instituto.

Para ello, el trabajo estará estructurado de la siguiente manera. En primer lugar, se realizará el análisis de la reparación integral en los delitos aduaneros. Se expondrán los argumentos que se han dado a favor y en contra de poder aplicar esa forma de extinción en estos casos, para después hacer un análisis conjunto de ambas posturas. Luego, se repetirá este mismo esquema para los delitos

¹² Véanse los fallos “Verde Alba, Brian Antoni s/ recurso de casación”, CCC 25872/2015/TO1/CNC1, Cámara Nacional de Casación en lo Criminal y Correccional, 22/5/2017; “Villalobos, Gabriela Paola y otro s/ defraudación”, CCC 25020/2015/TO1/CFC1, Cámara Federal de Casación Penal, Sala IV, 29/8/2017; “Sanatorio Nuestra Señora del Pilar SA y otro s/ recurso de casación”, CPE 649/2017/TO1/CFC1, CFCP, Sala I, 13/3/2020; “Endendijk, Marcela Elizabeth y otros sobre infracción art. 302”, CCC 72295/2015/TO1/CFC1, CFCP, Sala II, 22/10/2020, entre muchos otros. Para una posición que considera inconstitucional el art. 59.6 del CP, el voto del juez GEMIGNANI en “Matisic, Ricardo s/ recurso de casación”, CPE 575/2009/TO1/CFC4, CFCP, Sala III, 28/11/2024.

¹³ Cabe destacar aquí dos particularidades en relación con la reparación en los delitos aduaneros y tributarios. En primer lugar, estos últimos se caracterizan por tener víctimas difusas. Por lo tanto, algunos de los fines que se atribuyen a la reparación, relacionados con los beneficios de integrar a la víctima a la solución del conflicto o de la recomposición entre víctima y autor, no podrán ser alcanzados en estos casos. En segundo lugar, y más importante aún, se plantea el problema de quién tendrá la opinión final acerca de la conformidad con la reparación ofrecida, en caso de que exista una pluralidad de organismos públicos representando al Estado en su rol de acusador. Ello es lo que sucede en el caso de los delitos aduaneros y tributarios, en los que concurren el Ministerio Público Fiscal y la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA). Este problema, sin embargo, también quedará al margen en el presente trabajo.

tributarios. Finalmente, se expondrán las conclusiones, en las cuales se defiende la operatividad del instituto de la reparación integral en ambos casos, es decir, tanto en materia aduanera como tributaria, pero siempre que se respeten determinadas condiciones.

II. La reparación integral en los delitos aduaneros

1. La postura en contra de la aplicación del art. 59.6 del CP en materia aduanera

En los delitos aduaneros, la posición de quienes se oponen a la aplicación del instituto de la reparación integral del perjuicio se funda, principalmente¹⁴, con base en la naturaleza colectiva del bien jurídico protegido por las disposiciones del derecho penal aduanero.

El delito de contrabando protege el control en la introducción, extracción y circulación de mercaderías como función principal encomendada a las aduanas.¹⁵ Por eso, aun en los casos en los cuales la maniobra delictiva tiene un contenido patrimonial¹⁶, el daño excedería la mera recaudación fiscal o la protección de una determinada política económica del Estado. En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN, en adelante), en el fallo “Legumbres”¹⁷, manifestó que “el legislador ha concebido el delito de contrabando como algo que excede el mero supuesto de defraudación fiscal, pues lo determinante para la punición es que se tiende a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas, que tanto lo tienen para lograr la recaudación de los gravámenes como para velar por la correcta ejecución de las normas que estructuran el ordenamiento económico nacional”.

Dada la naturaleza supraindividual o colectiva del bien jurídico protegido y, por lo tanto, la existencia de una afectación que excede la mera defraudación fiscal, esta posición sostiene que no habría posibilidad de reparar económicamente el daño causado. Así, por ejemplo, lo entendió el juez HORNO de la CFCEP en el precedente “Torres”¹⁸, al señalar que “en los delitos en los que la

¹⁴ También se argumenta que el instituto no es aplicable por no estar regulado en los códigos de forma, en el caso de las jurisdicciones donde se aplica el CPPN y CPPF, pero, como dije previamente, este argumento no será tenido en cuenta en este trabajo.

¹⁵ “Surfabril S.R.L.”, CNCP, Sala III, 31/8/1995.

¹⁶ Cabe recordar aquí que algunos de los delitos previstos en el Código Aduanero no apuntan a una protección en razón de la función recaudatoria del Estado como, por ejemplo, puede ser la prohibición del ingreso de mercadería que pueda afectar la salud pública (art. 865, inc. h, del CA), la prohibición absoluta del ingreso de determinada clase de mercadería (art. 865, inc. g, del CA) o el tráfico de estupefacientes (art. 866 del CA).

¹⁷ Fallos 312:1920, CSJN, 19/10/1989.

¹⁸ “Torres, Anibal s/ recurso de casación”, FCR 52019408/2013/14/CFC3, CFCEP, Sala IV, 26/10/2022.

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

afectada es la administración pública [...] el daño excede a una víctima concreta que pueda ver satisfechas sus pretensiones a través de una conciliación o reparación económica. [...] Lo cierto entonces es que, al tratarse de una conducta delictiva en afectación a la administración pública, sancionada con una pena de prisión, los fines del proceso penal no se ven plenamente satisfechos, en definitiva, con el pago de una suma de dinero”.

Finalmente, para defender esta postura también se argumenta que el CA no hace referencia al perjuicio fiscal en los delitos allí tipificados, por lo que tampoco podría verse compensado el daño causado solamente con una reparación económica.

2. La postura a favor de la aplicación del art. 59.6 del CP en materia aduanera

Quienes consideran que la naturaleza supraindividual del bien jurídico protegido no es un obstáculo para aplicar la reparación integral a los delitos aduaneros fundamentan su postura en la ausencia de una disposición que limite su aplicación a una determinada clase de delitos, dada la falta de una regulación procesal específica del instituto en los códigos procesales correspondientes.

En ese sentido, hay quienes sostienen que “la reparación procederá, en principio, sin distinción sobre la naturaleza del delito imputado, pues, al estar incluida en la parte general del Código Penal y no encontrar limitaciones —a priori, por categorías de delitos— en la norma adjetiva, no existen excepciones que se fundamenten, por ejemplo, solo en la calidad del delito por su dimensión patrimonial o la necesidad de existencia de una víctima determinada y concreta que permita auto-componer el conflicto por acuerdo conjunto (aspectos referidos a la conciliación, sobre la que el legislador ha distinguido de la reparación integral con una conjunción ‘o’)”¹⁹.

Esta posición también se corresponde con la adoptada por el fiscal general ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, PÉREZ BARBERÁ, quien la desarrolla con mayor detalle en su dictamen fiscal en la causa “Sepúlveda”²⁰. Allí, sostiene que la ausencia de reglamentación del instituto de la reparación integral se trata de una laguna axiológica y no de una

¹⁹ Así, CAFFARO, “La reparación integral del perjuicio como causal de extinción de la acción penal en el delito de contrabando”, en *Temas de Derecho Penal y Procesal Penal*, n.º 10/2021.

²⁰ Dictamen fiscal de fecha 14/11/2022 en la causa “Sepúlveda, Roberto Eduardo s/ Incidente de extinción de la acción”, CPE 1326/2019/TO01/5, TOPE n.º 2.

normativa²¹, es decir, “que contamos con una regulación insatisfactoria porque no está limitada a determinada clase de delitos”. Por lo tanto, continúa, “[l]a regulación sobre reparación integral del perjuicio existe, rige para todos los delitos (por ausencia de reglamentación que indique lo contrario) y, por tanto, debe ser aplicada. En efecto, desde un punto de vista tanto constitucional como de interpretación sistemática, sabido es que, por lo general, la reglamentación de una norma que concede un derecho implica una restricción a ese derecho. En consecuencia, ausencia de reglamentación implica ausencia de restricción”.

En resumen, ahora desde esta posición, la aplicación de la reparación integral no podría limitarse a una determinada categoría de delitos, porque, al hacerlo, se estarían agregando requisitos que no se encuentran previstos en la ley que la regula. De esa manera, es decir, si se agregaran requisitos no previstos expresamente por la ley para la procedencia de la reparación, se violaría el principio de legalidad penal, pues esos requisitos irían en contra de los intereses del imputado, al privarlo de acceder a una causal de extinción de la acción penal.

Por su parte, la Sala IV de la CFCP, en el caso “Demarco”²², rechazó el recurso de casación interpuesto por la querella AFIP-DGA (hoy ARCA) contra la resolución por la cual se había hecho lugar al acuerdo de reparación integral, el cual se había fundado, entre otras razones, en la imposibilidad de una reparación integral dada la naturaleza supraindividual del bien jurídico protegido por las disposiciones penales aduaneras.²³ El hecho investigado consistía en la importación de dos vehículos mediante el régimen de beneficios establecidos en las Resoluciones Generales n.º 3109/11 y 1568/92 de la Administración Nacional de Aduanas, sin cumplir con los requisitos allí establecidos. En el requerimiento de elevación a juicio, el hecho había sido calificado como

²¹ Sobre la distinción entre laguna normativa y laguna axiológica, el dictamen fiscal remite a ALCHOURRÓN / BULYGIN, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Buenos Aires, Astrea, 1993, pp. 157 y ss.

²² “Demarco, Fabián Humberto y otros s/ recurso de casación”, CPE 1373/2014/TO1/8/1/CFC4, CFCP, Sala IV, 13/12/2021.

²³ La ARCA (en ese entonces AFIP), sin embargo, ha flexibilizado su postura y modificado su normativa interna, para permitir a sus representantes celebrar acuerdos de reparación integral, “siempre y cuando la afectación al bien jurídico protegido sea de índole patrimonial, no se trate de los supuestos de los artículos 865 incisos b), c), d), g) y h); 866 y 867 del Código Aduanero —Ley n.º 22.415 y sus modificaciones— y exista acuerdo unánime entre las partes del proceso”. Véase la disposición n.º DI-2023-131-E-AFIP-AFIP para más detalles. Para un breve análisis de esta última, VIDAL ALBARRACÍN, G., “Nuevas pautas fijadas por el servicio aduanero a fin de consentir la reparación integral en los delitos aduaneros”, en *Aduana News*, disponible en: <https://aduananews.com/nuevas-pautas-fijadas-por-el-servicio-aduanero-a-fin-de-consentir-la-reparacion-integral-en-los-delitos-aduaneros/>.

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

contrabando agravado, por la cantidad de intervinientes y por la utilización de documentación falsa o adulterada (art. 865, incs. a y f, del CA).

En contra del planteo realizado por la AFIP-DGA, el juez CARBAJO de la CFCP, en línea con lo decidido por el TOPE, 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.

“No puede perderse de vista que, aunado al fin preponderantemente económico de la normativa que se habría infringido, operan las circunstancias de que los vehículos a través de los cuales se habría infringido el régimen de importación fueron únicamente dos y de que los hechos datan del año 2013.

“En tales condiciones, y en las particulares circunstancias del caso, la parte recurrente no ha desarrollado argumentos para rebatir la conclusión del tribunal de procedencia, en cuanto a que la afectación del bien jurídico ha sido escasa o de poca incidencia, ni ha demostrado la necesidad de que un hecho de estas características sea llevado a juicio oral.

“En efecto, las razones expuestas por la querella se advierten generales, dogmáticas y parciales, pues de modo alguno sopesan razones político-criminales para sustentar la materialización del ius puniendi mediante la realización del debate y la emisión de una sentencia condenatoria”.²⁴

En igual sentido se expidió el juez RIGGI en la causa “Chiozzi”²⁵, de la Sala III de la CFCP, en la cual se investigaba una maniobra de contrabando agravado por la utilización de documentación falsa, mediante la cual los imputados habrían subfacturado el valor de la mercadería a exportar para obtener un tratamiento fiscal y aduanero distinto al que correspondía. Frente al recurso de la AFIP-DGA, el juez nombrado manifestó que “si bien la entidad querellante —Dirección General de Aduanas— se opuso a la reparación integral del perjuicio (art. 59 inc. 6 del C.P.) —siguiendo expresa indicación de normativa interna— basándose en la imposibilidad de reparar en forma integral un perjuicio cuyo delito —contrabando documentando— tiene un bien jurídico

²⁴ Argumentos similares a estos, para rechazar la oposición de la querella (AFIP-DGA, en ese entonces) a un acuerdo de reparación integral, pueden encontrarse en “Gadaleta, Ignacio Vicente y otros s/ actuaciones complementarias”, CPE 1477/2010/TO1/1, TOPE n.º 3, 2/6/2023. Allí, el juez IMAS también destacó que la oposición de la querella “no resulta óbice para que proceda la aplicación al caso del instituto de la reparación integral, toda vez que el acuerdo de aquella no constituye un requisito específico para la procedencia del mismo”.

²⁵ “Chiozzi, Osvaldo y otro s/ legajo de casación”, CPE 299/2011/TO01/8, CFCP, Sala III, 28/11/2022.

pluriofensivo; lo cierto es que los hechos que constituyen el objeto procesal de la presente encuesta resultan de claro contenido patrimonial y donde se han cancelado la totalidad de las obligaciones tributarias y aduaneras, lo cual evidencia, en definitiva, que lo decidido se encuentra en sintonía con una interpretación posible y razonable de los arts. 59 inc. 6 del C.P. y 22 del C.P.P.F., circunstancia que no ha sido adecuadamente rebatida por la recurrente”.

De acuerdo con estos precedentes, entonces, la naturaleza supraindividual del bien jurídico afectado no sería un obstáculo para la aplicación del art. 59.6 del CP, pero solamente en tanto la maniobra delictiva tenga un claro contenido patrimonial o la afectación al control aduanero sea de escasa o poca incidencia.

Finalmente, hay otro argumento que se esgrime a favor de la postura que defiende la operatividad del instituto de la reparación integral en materia aduanera, pese a la naturaleza colectiva del bien jurídico protegido. Este se relaciona con el hecho de que ha sido el propio legislador quien estableció la posibilidad de extinguir la acción penal por pago de los delitos aduaneros en el marco de las diversas leyes excepcionales de regularización de obligaciones tributarias y aduaneras como, por ejemplo, la ley 27.743, sancionada en el año 2024.²⁶

Por lo tanto, si mediante esta ley el legislador permitió la extinción de la acción penal solamente tras la cancelación total de la deuda aduanera en las condiciones allí previstas, no pareciera que el bien jurídico colectivo que protegen las disposiciones penales aduaneras constituya un obstáculo o, quizás, un daño que tenga que ser reparado.

3. Análisis de las posturas

A mi criterio, los argumentos de la postura que defiende la aplicabilidad de la reparación integral del perjuicio a los delitos aduaneros superan a los contrarios. Esto principalmente porque la falta de reglamentación procesal de la reparación integral implica una ausencia de restricción para la concesión del instituto.²⁷ Cualquier limitación no prevista en la letra de la ley y que sea en

²⁶ De acuerdo con lo establecido en el art. 5, segundo párrafo, de la mencionada ley, “[l]a cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el presente régimen —de contado o mediante plan de facilidades de pago— producirá la extinción de la acción penal, en la medida que no exista sentencia firme a la fecha de cancelación. Igual efecto se producirá cuando se cancele, por parte de cada imputado, la deuda que le fuera exigible de manera individual (conforme la imputación penal efectuada), en las condiciones previstas en el presente régimen”.

²⁷ Sin embargo, cabe aclarar aquí que, en aquellas provincias donde se encuentra implementado totalmente el nuevo CPPF, la reparación integral no es aplicable a todos los tipos penales previstos en el CA, sino que hay ciertas limitaciones que surgen

perjuicio de los intereses del imputado —al privarlo de acceder a un instituto que tiene como efecto la extinción de la acción penal— significa una violación al principio de legalidad penal.

Ahora bien, también es cierto que todo caso de contrabando, tal y como lo sostuvo la CSJN en el precedente “Legumbres”, implica algo más que frustrar el cobro de los gravámenes. También se afecta o impide el adecuado ejercicio de otras funciones del servicio aduanero. Pero, ¿implica ello que esta lesión subyacente no puede ser reparada? Y si lo fuera, ¿qué habría que tener en cuenta para que la reparación sea “integral”?

En primer lugar, tengo que señalar que la objeción con base en la alusión a un bien jurídico colectivo que no sería reparable debe ser rechazada, en razón de los objetivos que tienen los procesos compositivos y por la función que tiene la teoría del bien jurídico.

Los bienes jurídicos son aquellos bienes vitales, valores sociales e intereses jurídicamente reconocidos del individuo o de la comunidad, que gozan de protección jurídica debido a su especial relevancia para la sociedad. La identificación de estos bienes, que podríamos definir como valores sociales ideales, tiene por objetivo determinar cuándo debe o está autorizado a intervenir el poder penal estatal. Sin embargo, no hay que confundirlo con el objeto de la acción, es decir, el objeto concreto que constituye el objeto del hecho y sobre el cual recae la acción.²⁸ Por esa razón, no hay que equiparar la cuestión del daño causado a reparar con la afectación que se produjo a un determinado bien jurídico.

del art. 30 del CPPF. Un análisis de las limitaciones que impondría este artículo para la reparación integral en delitos aduaneros puede encontrarse en el artículo de CAFFARO ya citado (nota al pie n.º 3).

Cabe tener en cuenta que los compromisos internacionales suscriptos por el Estado pueden ser un impedimento para el uso de salidas alternativas. Hay antecedentes de la CFCP en los que se decidió revocar, a partir de la oposición del MPF, acuerdos conciliatorios celebrados entre funcionarios públicos y otros organismos estatales. Véase el caso “Galdo, Carlos Alberto y otros s/ recurso de casación”, CFP 14221/2015/TO1/CFC2, CFCP, Sala IV, 1/6/2024. La oposición fiscal se fundó tanto en la naturaleza colectiva del bien jurídico afectado, el cual no podría ser reparado, como en el hecho de que los mecanismos de salidas alternativas, independientemente de la vigencia del art. 30 CPPF, por cuestiones de política criminal —en este caso, los compromisos internacionales suscriptos por el Estado argentino contra la corrupción— no serían aplicables a delitos en los que estuvieran involucrados funcionarios públicos.

Para un análisis de las razones limitativas que pueden restringir la aplicación del art. 59.6 del CP, ver LEDESMA, “Sobre las formas alternativas de solución de los conflictos penales. A propósito de la nueva redacción del artículo 59 del código penal”, en *Pensar en Derecho*, n.º 13, 12/2018, pp. 80 y ss. Sobre la cuestión de los casos prohibidos, BINDER, *Derecho Procesal Penal. Tomo IV: Teoría del proceso compositivo*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2018, p. 421 y ss.

²⁸ WESSELS / BEULKE / SATZGER, *Derecho Penal. Parte General*, 46.ª ed., trad. de Raúl PARIONA ARANA, Lima, Instituto Pacífico, 2018, pp. 4 y s.

De hecho, esto puede entenderse más claramente si se piensa en cómo el legislador ha dispuesto, en más de una oportunidad, la posibilidad de extinguir la acción penal en los delitos aduaneros y tributarios en las diversas leyes de regularización excepcional de obligaciones tributarias o aduaneras o, incluso, en el régimen especial de extinción en materia tributaria. En todos estos casos se consideró suficiente una reparación económica, además de las exigencias propias de cada régimen para su acceso, para que las personas imputadas puedan librarse de la persecución penal. Entonces, ¿implica esto que el legislador decidió renunciar a reparar la lesión subyacente que se alega bajo la figura del bien jurídico protegido? De ser así, ¿por qué no podría suceder esto también en los acuerdos de reparación integral? Quizás lo más factible sea considerar que en estos casos el legislador se limitó al daño concreto que causaron estas maniobras al evadir las obligaciones tributarias y aduaneras correspondientes.

De acuerdo con una parte de la doctrina, la reparación integral del perjuicio en materia aduanera, en el caso de que resulte aplicable, debería recomponer plenamente los daños o las consecuencias causadas por la maniobra delictiva. Por ello, consideran que la reparación para ser integral debería abarcar, al menos, “la satisfacción incondicional de las obligaciones aduaneras de contenido económico incumplidas, la renuncia posterior a toda acción y derecho, y el pago de costas y gastos causídicos”.²⁹

Sobre las condiciones a exigir para un acuerdo de reparación integral del perjuicio en casos de contrabando, el fiscal PÉREZ BARBERÁ, en su dictamen en el caso “Sepúlveda”³⁰, señala que “todo acuerdo por reparación integral del perjuicio en casos de contrabando tendrá que tener como base mínima un importe tal que sea claramente superior a la totalidad de los gravámenes aduaneros no abonados —si ese es el caso— y que contemple, además, el contenido patrimonial completo del delito de contrabando tentado o consumado”.

En cuanto a la determinación del contenido patrimonial completo del delito de contrabando, consideró que “tal especificación tiene que asegurar, ante todo, que el imputado no se beneficie en nada por el delito en cuestión. Pero, además de ello, debe contemplar dos cosas: en primer lugar, que compense de alguna manera a la administración pública por todo lo que implicó que, por el delito en cuestión, fuesen afectadas o puestas en peligro las funciones aduaneras; y, en segundo lugar, que lo ofrecido como reparación tenga, objetivamente, efectos de prevención especial

²⁹ BORINSKY / TURANO / SCHURJIN ALMENAR, *El delito de contrabando. Tomo I. Doctrina*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2022.

³⁰ Dictamen fiscal de fecha 14/11/2022 en la causa “Sepúlveda, Roberto Eduardo s/ Incidente de extinción de la acción”, CPE 1326/2019/TO01/5, TOPE n.º 2.

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

respecto del infractor y de prevención general respecto de la sociedad (es decir, que tenga efectos disuasorios). Porque lo que se quiere evitar con estas alternativas a la pena es el sufrimiento que esta implica, no sus buenas consecuencias”.

De esa manera, entonces, sería posible realizar un acuerdo que contenga una reparación verdaderamente integral. Pues, no solamente incluiría la totalidad de los gravámenes que no fueron recaudados —si ese fuera el caso—, sino también el contenido patrimonial completo del delito de contrabando. De esta manera, el imputado no obtendría ningún beneficio por la maniobra ilícita realizada y, además, se compensaría a la administración pública por la afectación o puesta en peligro de las funciones aduaneras a su cargo. Asimismo, de acuerdo con lo expuesto en el dictamen fiscal citado, se cumple con el fin que tienen los mecanismos de solución alternativa de conflictos: evitar la imposición de la pena, preservando las buenas consecuencias de aquella.

Por todo lo expuesto, considero que los dos obstáculos que se plantean contra la concesión de la reparación integral para los casos de contrabando han sido superados. La falta de reglamentación hace que este instituto pueda ser aplicado a cualquier clase de delito, incluido el contrabando, y el daño que produce este delito tiene, en algunos casos, un perjuicio determinable que es susceptible de una reparación económica, pese a la naturaleza colectiva del bien jurídico protegido. Por ese motivo, su aplicación debería limitarse a aquellos casos en los cuales la maniobra delictiva tenga un fin meramente económico.³¹ En el caso contrario, parecería difícil, por no decir imposible, determinar el perjuicio a reparar.

III. La reparación integral en los delitos tributarios

1. La postura que rechaza la aplicación del art. 59.6 del CP en materia tributaria

Quienes rechazan la posibilidad de aplicar la reparación integral a los delitos tributarios fundamentan su postura en dos motivos. El primero de ellos es que, al igual que en el caso del contrabando, los delitos tributarios protegen un bien jurídico colectivo. En este caso, se trata de “la hacienda pública en sentido dinámico, entendida como la actividad financiera del Estado, aquella orientada a la obtención de los ingresos para hacer frente a los gastos públicos”³². Nuevamente, en

³¹ Sin embargo, existen antecedentes de los TOPE en los cuales se hizo lugar a acuerdos de reparación integral en casos de contrabando de estupefacientes (semillas de cannabis, concretamente). Véase, en ese sentido, la causa “Tinto, Nicolás Martín s/ infracción ley 22.415”, CPE 864/2020/TO1, TOPE n.º 1, 8/9/2022.

³² BORINSKY / TURANO / Rodríguez / SCHURJIN ALMENAR, *Delitos tributarios y contra la seguridad social*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2020, p. 191.

esta clase de delitos la afectación no puede limitarse al patrimonio del Estado, sino que el ámbito de protección alcanza al “ingreso en términos de los recursos necesarios para hacer frente a las obligaciones diarias que le incumben al Estado (sueldos, recursos materiales; en salud, educación, justicia, seguridad, etc.)”³³.

Además de ello, en este caso se presentaría también otro obstáculo para la aplicación de la reparación integral del perjuicio: el régimen penal tributario prevé un régimen especial de extinción por pago, el del artículo 16 del RPT. Al tratarse de una ley especial, para esta postura resulta de aplicación lo previsto en el artículo 4 del CP, que establece que “[l]as disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto estas no dispusieran lo contrario”. Por lo tanto, para esta opinión, este régimen especial de extinción por reparación desplazaría al general del art. 59.6 del CP, con el cual resultaría incompatible.

Ahora bien, a falta de una disposición expresa en contrario, pues no la hay ni en la ley especial ni en los códigos de fondo y forma, quienes defienden esta posición deben demostrar por qué aplicar una forma de extinción general —como la reparación integral del perjuicio— a la ley especial que ya contiene su propio régimen de extinción por pago es sistemáticamente incoherente.

Para construir su postura, comienzan señalando que la interpretación que debe darse a la norma prevista en el artículo 4 del CP es su carácter estrictamente ordenador. Esta función se explica porque el ordenamiento represivo argentino no se limita solo a las disposiciones del Código Penal, sino que incluye leyes especiales que regulan institutos de exclusiva naturaleza penal. Así, con cita a la jurisprudencia de la CSJN, señalan que “[n]o cuadra la aplicación de las normas generales del Código Penal respecto de infracciones sancionadas por leyes especiales, según un ordenamiento jurídico que les es propio, en tanto el criterio que se debe observar resulte del sistema particular de tales leyes, de su letra y de su espíritu, sin necesidad de acudir a la remisión prevista (art. 4.º, Código Penal) (Fallos 323:1260)”.³⁴

Tras ello, destacan que la causal extintiva del artículo 16 del RPT resulta equiparable, en términos de sus consecuencias prácticas, a la reparación integral del perjuicio. Circunstancia que

³³ Ibid., p. 192.

³⁴ Voto del juez PETRONE en “[López Da Silva, Antonio s/ recurso de casación](#)”, CPE 1930/2012/TO2/5/CFC2, CFCP, Sala I, 9/5/2023. Argumentos similares a los de este voto, relacionados con la imposibilidad de realizar acuerdos de reparación integral en materia tributaria, tanto por el bien jurídico colectivo vulnerado como por el régimen especial de extinción, pueden encontrarse en los votos de los jueces HORNOS y MAHIQUES en “[Maticic, Ricardo s/ recurso de casación](#)”, CPE 575/2009/TO1/CFC4, CFCP, Sala III, 28/11/2024.

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

permitiría concluir que hay un régimen que, por especialidad y oposición, desplaza al general del art. 59.6 del CP.

Asimismo, plantean que una interpretación contraria a esta postura “vaciaría de contenido al art. 16 de la normativa especial, en tanto el inc. 6 del art. 59 del C.P. exige menos requisitos a fin de extinguir la acción penal que el Régimen Penal Tributario”.³⁵ Es decir, la ausencia de requisitos específicos de la reparación integral para su configuración, dada la falta de reglamentación procesal, haría que el artículo 16 del RPT se vuelva en la práctica inoperante.³⁶

Sin embargo, como se verá más adelante, esto no es una consecuencia necesaria sino posible de aquello, dado que ambas normas podrían ser plenamente operativas y compatibles si se realiza una interpretación armónica de estas.

Finalmente, también argumentan que, a pesar de incorporar el instituto de la reparación integral a la parte general del Código Penal, no fue derogado el régimen especial del art. 16 (previsto en ese entonces en la ley 24.769) y, luego, al sancionarse la ley 27.430, se mantuvo el régimen de extinción en materia tributaria. De ello infieren que la intención del legislador habría sido que los delitos tributarios tengan un mecanismo propio de extinción por pago, pues, de lo contrario, habría sido derogado en cualquiera de esas oportunidades.³⁷

2. La postura a favor de la aplicación del art. 59.6 del CP en materia tributaria

Por su parte, quienes consideran que es aplicable la forma de extinción prevista en el art. 59.6 del CP a los delitos tributarios sostienen que, al igual que en los delitos aduaneros, a falta de una disposición expresa en contrario, no puede vedarse su aplicación sin afectar el principio de legalidad. Argumentan también que, si la intención del legislador hubiese sido la de excluir el régimen general

³⁵ Ibid.

³⁶ De acuerdo con lo previsto en el artículo 16 RPT, procederá la extinción de la acción penal “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”; y, a su vez, dispone que “este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada”.

³⁷ Estos argumentos son los que hoy en día sostiene la CNAPE, la cual rechaza la aplicación del instituto de la reparación integral a delitos tributarios. Véase “G. A. S.A. Y M. L., C. s/ infracción ley 24.769”, CPE 975/2017/3/CA002, CNAPE, Sala A, 13/11/2020.

de extinción por pago, lo habría hecho de igual manera que lo hizo con la suspensión del juicio a prueba.

Cabe recordar aquí que, tras la reforma del art. 76 *bis* del CP mediante la ley 26.735, el legislador decidió prohibir la aplicación de la suspensión del proceso a prueba para los ilícitos previstos en las leyes 22.415 y 24.769 (art. 76 *bis*, *in fine*, del CP). Previo a esta reforma, existió en la jurisprudencia una controversia parecida al tema objeto de este trabajo. Se debatía si era, o no, aplicable la suspensión del proceso a prueba a los delitos previstos en las leyes 23.771 y 24.769, dado el régimen especial de extinción que preveían y la ausencia de una disposición expresa que lo prohibiera.

Al igual que sucede ahora con el instituto de la reparación integral del perjuicio, algunos tribunales hacían lugar a la concesión de la suspensión del proceso a prueba, mientras que otros la rechazaban con base en el régimen especial de extinción de las leyes tributarias y a lo establecido en el art. 10 de la ley 24.316 (a través de la cual se incorporó el art. 76 *bis* del CP), según el cual “[l]as disposiciones de la presente ley no alterarán los regímenes especiales dispuestos en las leyes 23.737 y 23.771”.

La cuestión habría sido finalmente resuelta en el caso “Nanut”³⁸, en el cual la CSJN remitió a la doctrina del fallo “Acosta”³⁹, es decir, consideró aplicable la suspensión del juicio a prueba a un imputado por un delito tributario. Este precedente sentado en el caso “Nanut” fue posteriormente ratificado por la propia CSJN en “Cangiaso”⁴⁰. Con base en lo ocurrido en estos antecedentes, quienes defienden la aplicabilidad de la reparación integral del perjuicio a esta clase de delitos destacan que fue necesaria una reforma legislativa para vedar la aplicación del instituto de la suspensión del proceso a prueba. Por ello, continúan, eso mismo debería suceder para poder justificar la prohibición de aplicar el art. 59.6 del CP en materia tributaria.

Esta remisión a los antecedentes jurisprudenciales relacionados con la aplicabilidad de la suspensión del proceso a prueba a los delitos tributarios puede encontrarse en el voto del juez LOSADA en el caso “Esmede”⁴¹. Sin embargo, considero que esos antecedentes de la CSJN no se

³⁸ “Nanut s/ causa n.º 7800”, CSJN, 7/10/2008.

³⁹ Fallos 331:858, CSJN, 23/4/2008.

⁴⁰ “Cangiaso, José Carlos s/ causa n.º 155/2013”, CSJN, 16/12/2014.

⁴¹ “Esmede, Juan Osvaldo s/ incidente de extinción de la acción penal”, CPE 832/2015/TO1/4, TOPE n.º 2, 6/2/2023. Pese a la homologación del acuerdo, posteriormente, cuando se declaró la extinción de la acción penal por el cumplimiento de las condiciones del acuerdo de reparación integral, la AFIP-DGI presentó un recurso de casación contra esta última

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

expidieron realmente sobre la cuestión de si el régimen especial de extinción de la acción penal previsto en las leyes tributarias (o el art. 10 de la ley 24.316) excluía, o no, la posibilidad de acceder al beneficio de la suspensión del proceso a prueba. Al remitir a la doctrina sentada en el fallo “Acosta”, los antecedentes “Nanut” y “Cangiaso” parecen haberse limitado a la cuestión sobre si resultaba aplicable la —mal llamada— *probation* a aquellos delitos que tienen una escala penal con un máximo que supera los tres años de prisión, por tratarse de supuestos distintos los establecidos en el primer y cuarto párrafo del art. 76 *bis* del CP. Por esa razón, considero que los argumentos basados en estos antecedentes no podrían servir para resolver la cuestión que aquí analizamos y, por tanto, deberían ser dejados de lado.

Los argumentos hasta aquí expuestos fueron los utilizados por el juez FORNARI en el caso “Galván”⁴². Si bien se trataba de un planteo de suspensión del proceso a prueba, en la resolución decidió rechazar su aplicación debido a la prohibición expresa contenida en el art. 76 *bis*, *in fine*, del CP, pero consideró que al caso era aplicable la reparación integral del perjuicio (art. 59.6 del CP), pues el imputado había cancelado el total de la deuda tributaria y los intereses devengados.

Respecto del bien jurídico colectivo tutelado por los delitos contra la seguridad social, manifestó que “la naturaleza supraindividual del bien jurídico protegido por el delito de apropiación de los recursos de la seguridad social no puede resultar impedimento —por sí solo— a los fines de la procedencia del instituto de la reparación integral del daño”. Sin embargo, destacó que “la afectación de las conductas típicas de los delitos contra la seguridad social excede del perjuicio fiscal” y, por lo tanto, consideró que “una forma idónea para reparar de manera “integral” los perjuicios que habrían causado al conjunto de la sociedad los dos hechos que forman parte del objeto procesal

resolución, al cual hizo lugar la Sala III de la CFCP, con argumentos similares a los expuestos en el punto 3.a), en “[Esmede, Juan Osvaldo s/ recurso de casación](#)”, CPE 832/2015/TO1/4/CFC5, CFCP, Sala III, 28/6/2023.

Asimismo, cabe destacar que, en el trámite del recurso de casación, el fiscal general PLEE también se pronunció en contra del acuerdo de reparación integral en su dictamen fiscal. Igual opinión sostienen el fiscal general VILLAR, la cual puede encontrarse en el precedente “[Acosta, Fernando Luis y otros s/ recurso de casación](#)”, CPE 438/2017/1/CFC1, CFCP, Sala IV, 4/7/2019, y el fiscal general DE LUCA, la cual puede encontrarse en el precedente “[Baltasar, Cristian Hernán y otro s/ recurso de casación](#)”, CPE 936/2012/TO1/6/CFC3, CFCP, Sala II, 9/11/2023. Como se desprende de estos antecedentes, la posición de los fiscales ante la CFCP es uniforme en el rechazo de la aplicación del art. 59.6, CP, en materia tributaria.

⁴² “[Galván, César Javier s/ incidente de suspensión de juicio a prueba](#)”, CPE 672/2013/TO1/3, TOPE n.º 1, 22/4/2024. También se pronunciaron a favor de la aplicación de la reparación integral del perjuicio en delitos tributarios los jueces ZABALA, en “[Baltasar, Cristian Hernán y otros s/ infracción ley 24.769](#)”, TOPE n.º 1, 27/2/2023, y PERILLI, en “[Pulars S.A. y otros s/ infracción ley 24.769](#)”, TOPE n.º 2, 31/10/2022.

La resolución del TOPE en “Galván”, sin embargo, fue luego revocada por la CFCP en “[Galván, César Javier s/ recurso de casación](#)”, CPE 672/2013/TO1/3/CFC1, CFCP, Sala III, 19/12/2024.

resulta ser la realización de la donación a una entidad de bien público ofrecida por el imputado (en función del carácter supraindividual del bien jurídico que habría sido vulnerado)”.

Otra posición que también defiende la aplicación de la reparación integral del perjuicio en materia tributaria sostiene que la existencia del art. 16 del RPT, si bien constituye una ley especial, no necesariamente desplaza en todos los casos al régimen de extinción de la acción penal previsto en el art. 59.6 del CP. Quienes sostienen esta postura consideran que el principio *lex specialis derogat legi generali* mantiene su vigencia solamente en tanto ambas normas resultan aplicables al caso. Es decir, si se dan las condiciones para aplicar el art. 16 del RPT este, en razón de su especialidad en la materia, desplaza al régimen general del art. 59.6 del CP.⁴³

Sin embargo, tal como señala el fiscal PÉREZ BARBERÁ en su dictamen en la causa “Esmede”⁴⁴, quien sostiene esta postura, “el principio *lex specialis derogat legi generali* no significa que, si existe una disposición más específica sobre un supuesto de hecho, la más general queda ‘derogada’, sin más. 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 estos, en cambio, no concurren, la consecuencia no será la no aplicación de la ley más general (como si esta hubiese sido ‘derogada’), sino, al contrario, su aplicación, en tanto en el caso concreto concurren sus requisitos”.

En cuanto a la cuestión del perjuicio a reparar, PÉREZ BARBERÁ considera que el daño causado no es equivalente solamente al perjuicio económico producido al erario público en términos fiscales por lo evadido. Esto porque, al igual que en los delitos aduaneros, el delito en cuestión involucra bienes jurídicos colectivos, aunque con contenido patrimonial, y con víctimas difusas. Por lo tanto, para la cuestión del perjuicio a reparar y las condiciones para celebrar estos acuerdos, el fiscal general realiza consideraciones similares a las ya expuestas en el análisis del delito de contrabando, que no es necesario reiterar en esta parte.

De una u otra manera, estas posturas logran justificar la posibilidad de aplicar el instituto de la reparación integral a los delitos tributarios, sorteando el obstáculo del art. 16 del RPT, o mejor dicho, las hacen compatibles. La primera de las posiciones analizadas es más radical, en tanto señala

⁴³ BORINSKY / TURANO / Rodríguez / SCHURJIN ALMENAR, *Delitos tributarios y contra la seguridad social*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2020, p. 485.

⁴⁴ Dictamen fiscal de fecha 14/02/2023 en la causa “Esmede, Juan Osvaldo s/ incidente de extinción de la acción”, CPE 832/2015/TO01/4, TOPE n.º 2.

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

que el régimen de extinción del art. 59.6 del CP puede aplicarse de cualquier manera e independientemente de lo previsto por el régimen especial de extinción en materia tributaria. La segunda posición, en cambio, busca una interpretación armónica de ambos preceptos, que respete la especialidad del art. 16 del RPT y solo admita la aplicación del art. 59.6 del CP cuando no sea procedente la aplicación del régimen especial que prevé el RPT.

3. Análisis de las posturas

La falta de una disposición expresa que prohíba la utilización de la reparación integral en delitos tributarios hace que la carga de la argumentación recaiga sobre aquellos que pretenden vedar la aplicación del instituto. Por lo tanto, corresponde analizar en primer lugar los fundamentos que dan quienes se oponen a la operatividad del art. 59.6 del CP en los delitos tributarios.

La argumentación de esta postura podría resumirse de la siguiente forma: a) el RPT prevé un régimen especial de extinción de la acción penal por reparación que, de acuerdo con lo establecido por el art. 4 del CP, desplaza al régimen general de extinción por reparación previsto en la parte general del CP; b) la equivalencia en las consecuencias jurídicas entre el art. 16 del RPT y el art. 59.6 del CP haría que el primero se vuelva inoperante, ya que exige más requisitos para su configuración y, por lo tanto, se desnaturalizaría el sistema especial de extinción diseñado por el legislador en materia penal-tributaria; c) la intención del legislador es que exista un mecanismo especial de extinción de la acción penal por reparación en los delitos tributarios, en tanto este régimen se mantuvo al incorporarse la reparación integral del perjuicio al CP, así como cuando se sancionó la última reforma tributaria, mediante la ley 27.430.

El punto a) es evidentemente cierto: el RPT contiene una forma especial de extinción de la acción penal por pago. Ahora bien, de ello no se deriva que no puedan ser aplicables otras formas de extinción por pago. De hecho, esto sucede, por ejemplo, con las leyes de regularización de obligaciones tributarias, como las leyes 27.541, 27.653 y 27.743, que también prevén la extinción de la acción penal en caso de que se cancelen las deudas producto de las obligaciones evadidas. En estos supuestos no se discute a la hora de su aplicación la existencia de un régimen especial de extinción de la acción penal, como sí ocurre con la reparación integral del perjuicio.

Por otro lado, de acuerdo con el argumento b), la reparación integral no sería aplicable en esta materia, porque, de serlo, haría virtualmente inoperante al art. 16 del RPT. Ello, como ya se dijo, porque la falta de la regulación procesal del art. 59.6 del CP haría que los requisitos para su

configuración sean menores que los del régimen especial del RPT, a pesar de sus idénticas consecuencias jurídicas.

Sin embargo, la pretendida inaplicabilidad práctica del art. 16 del RPT dependerá de la forma en que se realicen los acuerdos de reparación integral. A la hora de analizar las condiciones para celebrar los acuerdos, los representantes del Ministerio Público Fiscal (MPF, en adelante) podrían considerar que las personas imputadas por la comisión de delitos tributarios tuvieron la oportunidad de regularizar de manera espontánea su situación mediante el pago de las obligaciones evadidas. Como consecuencia de esto, para celebrar un acuerdo podrían exigir mayores condiciones que las previstas en el art. 16 del RPT. Por ejemplo, tener en cuenta los gastos que implican la investigación y el proceso judicial, o establecer algún tipo de donación a una entidad de bien público, que haga a la integralidad de la reparación, teniendo en cuenta que el daño de este tipo de delitos excede la mera recaudación fiscal.

Un reciente fallo de la CFCP parece ir en línea con lo aquí sostenido, respecto de que la reparación integral del perjuicio en los delitos tributarios exigiría “algo más” que el pago de las obligaciones tributarias y sus intereses.

En el caso “Prinos”⁴⁵, la Sala IV de la CFCP hizo lugar al recurso de la querella (AFIP-DGI y AFIP-DGRSS, en ese entonces), presentado contra la resolución que había declarado la extinción de la acción penal en un caso tributario en los términos del art. 59.6 del CP. Este precedente resulta interesante porque en el voto del juez CARBAJO, al cual adhirió el juez BARROETAVEÑA, se sostuvo la aplicabilidad de la reparación integral para los ilícitos tributarios, pero se hizo lugar al recurso de la querella porque la reparación no había sido suficiente como para ser considerada integral. En la sentencia, el juez CARBAJO manifestó que:

“En el particular caso de autos, y de conformidad con lo señalado por la querella, considero que no basta con haber cancelado los montos adeudados, más sus intereses, para tener por satisfecha la reparación integral del daño... Es que el perjuicio derivado de la comisión de un delito tributario —como la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social— no se limita exclusivamente a la suma defraudada, sino que comprende el normal mantenimiento

⁴⁵ “[Prinos, Patricia Vilma María s/ recurso de casación](#)”, CPE 972/2016/TO3/CF2, CFCP, Sala IV, 5/11/2024.

del flujo de ingresos y egresos de la hacienda pública... Desde esa perspectiva, la resolución del caso mediante la aplicación de tal vía resolutoria, tal como aparece en la decisión recurrida, demandaba un examen riguroso de la extensión del daño y de los rubros indemnizatorios enfocado en el delito examinado”.

No voy a ocuparme aquí de definir cuáles son las condiciones necesarias que deben darse para poder afirmar que una reparación es verdaderamente integral en los delitos tributarios. Sin embargo, es importante señalar que no es cierto que la aplicación de la reparación integral del perjuicio vuelva virtualmente inoperante al régimen de extinción de la acción penal por pago del RPT. Ello dependerá de la forma en que se realicen esos acuerdos y de una aplicación eficiente del régimen general de extinción de la acción penal por parte de los representantes del MPF, que tenga en cuenta las particularidades de los delitos tributarios y de su régimen especial de extinción. Por lo pronto, no puede obviarse que estos acuerdos parecerían exigir “algo más” que la cancelación de las obligaciones aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios.

En cuanto al punto c), es decir, el postulado que afirma que la intención del legislador al no derogar el art. 16 al momento de sancionar la ley 27.430 fue la de mantener un régimen especial de extinción para los delitos tributarios, bastan unas breves consideraciones para criticar la pretendida fortaleza de este argumento.

Así como puede argumentarse que hay una clara voluntad del legislador de mantener un régimen especial de extinción por pago para los delitos tributarios, dado que se mantuvo a lo largo de una sucesión de leyes en el tiempo, tampoco puede desconocerse que el legislador, cuando ha querido vedar la aplicación de un instituto a determinados delitos, lo ha hecho de manera expresa. Sin ir más lejos, así lo hizo con la suspensión del proceso a prueba para los ilícitos tributarios y aduaneros.

Si la imprevisión del legislador no se supone, ¿por qué habría que asumir, ante la falta de una disposición expresa en contrario, que también quiso vedar la aplicación del instituto de la reparación integral a estos delitos? Acaso, ¿no debería tenerse en cuenta también que “[l]os jueces y los representantes del Ministerio Público 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” (art. 22 del CPPF)?

Recurrir a la intención del legislador es, en los casos en que la letra de la ley no es clara —o simplemente inexistente—, un recurso interpretativo poco fiable, que puede ser utilizado para sostener cualquiera de las posturas.⁴⁶ Por lo tanto, este argumento no tiene mucho peso en la discusión, especialmente si se tiene en cuenta que está siendo utilizado como un recurso para una interpretación contraria a los derechos de la persona imputada, al privarla de la posibilidad de acceder a una causa de exclusión de la punibilidad.

Ahora bien, en cuanto al análisis de las posturas a favor de la aplicación de la reparación integral del perjuicio a los delitos tributarios, me parece que la que mejor resuelve la situación es la que establece que el art. 16 del RPT desplaza la norma general del art. 59.6 del CP solo en caso de que se den las condiciones para su aplicación. De esa manera, se respeta la especialidad del régimen de extinción de la acción penal previsto por el RPT y se evita el riesgo de que existan acuerdos de reparación integral que, estando vigente el art. 16 del RPT, concedan mejores condiciones que las allí previstas.

Sin embargo, considero que a esta postura debería agregarse una limitación. Esta sería que, al momento de celebrar acuerdos de reparación integral del perjuicio en materia tributaria, deberían exigirse mayores condiciones que las previstas en el art. 16 del RPT. En el caso contrario, la posibilidad de conceder acuerdos de reparación integral con mejores condiciones que las previstas en el régimen especial de extinción de la acción penal en materia tributaria podría en efecto volver inoperante a este último. Por lo tanto, una vez que no se den las condiciones para la aplicación del art. 16 del RPT dependerá de los representantes del MPF llevar a cabo acuerdos en el marco del art. 59.6 del CP con condiciones que no desnaturalicen al régimen especial de extinción de la acción penal.

⁴⁶ A favor de quienes sostienen que no procede la reparación integral del perjuicio en delitos tributarios, también podría argumentarse que, al prohibir la suspensión del juicio a prueba a los ilícitos tributarios y aduaneros, la intención del legislador es que, en esta clase de delitos, no puedan aplicarse criterios de oportunidad que lleven a una exención de la acción penal. De hecho, en el proyecto de ley que finalmente derivó en la sanción de la ley 26.735, el diputado ALBRIEU, miembro informante del dictamen de mayoría de las comisiones de Legislación Penal y de Presupuesto y Hacienda de la Cámara de Diputados de la Nación, manifestó que “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”. (Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 13.^a Reunión – Continuación de la 1.^a Sesión Extraordinaria —Especial—; diciembre 15 de 2011, Período 129.º; p. 193, primera columna).

IV. Conclusión

Del análisis realizado a lo largo del trabajo respecto al instituto de la reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios, es posible concluir que resulta aplicable en ambos casos. En los delitos aduaneros, se demostró por qué la objeción con base en la naturaleza colectiva del bien jurídico tutelado debe ser dejada de lado, así como también se destacó que la ausencia de reglamentación del instituto y su aplicación permite afirmar que no se encuentra limitada a delitos de contenido netamente patrimonial o con una víctima individual y determinada.

También se desarrollaron las condiciones para poder realizar, en delitos que hayan tenido un claro contenido patrimonial, una reparación que sea integral. Sin embargo, la dificultad de establecer condiciones para la reparación en aquellos delitos que no lo tengan sí parece ser un obstáculo para la aplicación de este instituto.

En cuanto a los delitos tributarios, la conclusión fue que resulta preferible una interpretación que respete la especialidad del régimen de extinción de la acción penal previsto en el art. 16 del RPT, así como también la vigencia del art. 59.6 del CP, el cual, a falta de una disposición expresa en contrario, resulta plenamente operativo. Así, mientras se den las condiciones de aplicación de la ley especial, esta desplaza a la ley general. Pero, si no se dan esas condiciones, nada obsta a que se utilice la forma general de extinción prevista en el art. 59.6 del CP.

Sin embargo, también se advirtió que deberán tenerse en cuenta ciertas condiciones a la hora de realizar los acuerdos de reparación integral, para así evitar desnaturalizar el régimen de extinción de la acción penal previsto en la ley especial y que no se vuelva inoperante en la práctica. La reparación integral, en estos casos, parece exigir algo más que la cancelación de la deuda tributaria y los intereses correspondientes. En algunos precedentes judiciales, las donaciones a entidades de bien público fueron consideradas como una herramienta adecuada para reparar el daño social causado por estos delitos.

Más allá del análisis realizado, en la jurisprudencia puede observarse una tendencia por parte de los TOPE a resolver a favor de la aplicación del instituto de la reparación integral, ya sea para delitos aduaneros o tributarios,⁴⁷ mientras que, por otro lado, la CNAPE y la CFCP, de forma

⁴⁷ Prácticamente todos los jueces actuales de los TOPE consideran que se encuentra vigente y que es aplicable la reparación integral a esta clase de delitos o hacen lugar a los acuerdos celebrados entre las fiscalías y las personas imputadas por razones derivadas de los principios del sistema acusatorio. Para resoluciones en este último sentido: “Vallejos Cáceres, Ignacio s/

mayoritaria, se pronuncian en contra de la reparación integral en materia tributaria, ya sea por razones de especialidad o porque las reparaciones sometidas a estudio no son consideradas “integrales”. En materia aduanera, en cambio, hay precedentes de la CFCP a favor del uso de la reparación integral del perjuicio.

Todo parece indicar que la reparación integral se presenta para las fiscalías, defensas y los tribunales orales como un mecanismo adecuado para resolver las causas en trámite. Mediante este instituto, además de obtener un resarcimiento económico por los delitos investigados y permitir seleccionar los casos en los cuales centrar los recursos y las investigaciones, se puede evitar llevar a cabo juicios orales de causas que llevan muchos años de tramitación e investigaciones complejas, así como también la imposición de penas de cumplimiento efectivo.

Esto último no solo se encuentra respaldado, por ejemplo, por la baja, o prácticamente nula, cantidad de condenas de cumplimiento efectivo en los delitos tributarios⁴⁸, sino que también es posible encontrar en la jurisprudencia del fuero soluciones jurídicas “adaptadas” para no imponer condenas de cumplimiento efectivo. Pruebas de ello son casos en los cuales los TOPE condenaron con penas por debajo de los mínimos legales⁴⁹, concedieron la suspensión del proceso a prueba pese a su prohibición expresa⁵⁰ e, incluso, declararon la inconstitucionalidad del art. 26 del CP⁵¹.

Tal como he intentado mostrar en este trabajo, la aplicabilidad del instituto de la reparación integral del perjuicio en materia aduanera y tributaria está lejos de ser clara y uniforme. Para

infracción ley 24.769”, CPE 1085/2018/TO1, TOPE n.º 3, 18/3/2025 y “Rueda Vigabriel, Rosa s/ infracción ley 22.415”, CPE 82/2021/TO1, TOPE n.º 1, 28/5/2024.

⁴⁸ De un relevamiento que realicé de las sentencias definitivas de los TOPE en los años 2022, 2023 y 2024 en el buscador de jurisprudencia del CIJ solo pude encontrar un imputado condenado a una pena de cumplimiento efectivo por delitos tributarios: Lázaro Antonio Báez, condenado a 3 años y 6 meses de prisión en “Austral Construcciones S.A. y otros s/ infracción ley 24.769”, CPE 536/2016/TO1, TOPE n.º 3, 27/6/2024.

⁴⁹ Por citar algunos ejemplos, véanse:

“Belichoff, Jorge Manuel y otros s/ inf. ley 24.769”, FRO 18651/2013/TO1, TOPE n.º 2, 10/5/2023; “Simmermacher, Jorge Augusto Carlos y otros s/ Asociación ilícita, Asociación ilícita fiscal y evasión agravada tributaria”, FSM 5673/2013/TO1, TOPE n.º 2, 28/2/2024; y “Frega, Liliana Ester y otros s/ infracción ley 24.769”, CPE 1320/2008/TO1/CFC1, TOPE n.º 3, 18/4/2024.

⁵⁰ “Bianchetti, Emilio Walter s/ suspensión del proceso a prueba”, CPE 1884/2017/TO1/5, TOPE n.º 2, resolución de fecha 23/8/2023, donde se concedió la suspensión del juicio a prueba con oposición fiscal y sin declarar la inconstitucionalidad del art. 76 bis, in fine, CP; “Grabriele, Juan Ignacio y otro s/ infracción ley 24.769”, CPE 1683/2017/TO1, TOPE n.º 3, 30/9/2022; y “Deng, Shunzao s/ infracción ley 24.769”, CPE 1759/2016/TO1, TOPE n.º 1, 5/12/2023, entre muchos otros.

⁵¹ “Simmermacher, Jorge Augusto Carlos y otros s/ infracción ley 22.415”, CPE 530/2015/TO6, TOPE n.º 2, 28/2/2024 y “Magré, Mariano Andrés y otros s/ inf. ley 22.415”, CPE 141/2008/TO1, TOPE n.º 1, 13/6/2024.

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

visibilizar este problema, aquí se expusieron algunas de las posiciones de la jurisprudencia a favor y otras en contra de ello, así como también se mencionaron algunos problemas que lleva aparejada la utilización de este mecanismo en ambos ámbitos. En el fondo, está claro que se trata de una decisión de política criminal y que, como tal, no debería quedar librada al criterio del funcionario público al que corresponda intervenir.⁵²

Por estos motivos, resultaría conveniente que desde la Procuración General de la Nación se establezca mediante una resolución general algún tipo de guía o parámetro de actuación para la concesión del instituto. En el caso de la conciliación, por ejemplo, a través de la Resolución PGN n.º 92/2023⁵³ se dieron pautas a los fiscales para su intervención en los trámites de los acuerdos conciliatorios. Sin embargo, todavía no existe una resolución similar en relación con la reparación integral del perjuicio.

Con la plena entrada en vigencia del CPPF en la jurisdicción de la Cámara Federal de Apelaciones en lo Penal Económico, prevista para este año⁵⁴, se presenta una buena oportunidad para definir estrategias para una persecución penal eficaz en esta clase de delitos, entre estas, resolver la cuestión de la aplicación de la reparación integral del perjuicio en materia aduanera y tributaria.

⁵² De todas formas, incluso en casos en que la norma es lo suficientemente clara, como en el caso de la prohibición de la suspensión del juicio a prueba a los ilícitos tributarios y aduaneros, se puede ver cómo se sortea esta prohibición mediante interpretaciones “razonables” de la norma, basadas, precisamente, en razones de política criminal. Independientemente de la opinión que se pueda tener sobre la conveniencia de una prohibición absoluta como la prevista por el art. 76 bis, *in fine*, del CP, esto, a mi criterio, constituye un error, porque confunde las funciones propias del poder legislativo con la tarea que le compete a los jueces y fiscales.

En un reciente dictamen ante la CSJN, el Procurador General de la Nación se ha expedido en contra de la interpretación que hacen fiscalías y tribunales de que la prohibición del art. 76 bis, *in fine*, del CP no es absoluta y manifestó que “el límite para la suspensión del juicio a prueba establecido en el artículo 76 bis del Código Penal comprende todos los delitos previstos en la ley 24.769 y sus modificatorias, sin distinción”. (Dictamen PGN en “Recurso queja n.º 1 — Incidente n.º 1 — Bianchetti, Emilio Walter s/ incidente de recurso extraordinario”, CPE 1884/2017/TO1/5/1/1/RH1, CSJN, 27/3/2025).

Sin embargo, esta práctica de conceder la suspensión del proceso a prueba en delitos aduaneros y tributarios puede tomarse como un indicio de que a las fiscalías y tribunales orales les faltan herramientas jurídicas para poder gestionar las causas en trámite. Con la prohibición absoluta de la suspensión del proceso a prueba, a aquellos fiscales que adopten la postura de que la reparación integral no resulta aplicable a esta clase de delitos no les quedaría más alternativa que la pena como solución del conflicto, ya sea mediante un juicio abreviado o un debate oral y público.

⁵³ <https://www.mpf.gob.ar/resoluciones/pgn/2023/PGN-0092-2023-001.pdf>

⁵⁴ Por medio de la Resolución n.º 143/2025 del Ministerio de Justicia de la Nación se dispuso la plena entrada en vigencia del CPPF en la jurisdicción correspondiente a la Cámara Federal de Apelaciones en lo Penal Económico a partir del 11 de agosto del 2025.

V. Bibliografía

1. Doctrina

- ALCHOURRÓN, Carlos E. / BULYGIN, Eugenio, *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*, Buenos Aires, Astrea, 1993.
- BINDER, Alberto M., *Introducción al derecho procesal penal*, 2.ª ed., Buenos Aires, Ad-Hoc, 2000.
- BINDER, Alberto M., *Derecho Procesal Penal. Tomo IV: Teoría del proceso composicional*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2018.
- BORINSKY, Mariano H. / TURANO, Pablo N. / Rodríguez, Magdalena / SCHURJIN ALMENAR, Daniel, *Delitos tributarios y contra la seguridad social*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2020.
- BORINSKY, Mariano H. / TURANO, Pablo N. / SCHURJIN ALMENAR, Daniel, *El delito de contrabando. Tomo I. Doctrina*, Santa Fe, Rubinzal-Culzoni, 2022.
- CAFFARO, Fabián M., “La reparación integral del perjuicio como causal de extinción de la acción penal en el delito de contrabando”, en *Temas de Derecho Penal y Procesal Penal*, n.º 10/2021, Buenos Aires, Erreijs.
- LEDESMA, Ángela E., “Sobre las formas alternativas de solución de los conflictos penales. A propósito de la nueva redacción del artículo 59 del código penal”, en *Pensar en Derecho*, n.º 13, 12/2018, Buenos Aires.
- MAIER, Julio B. J., “El ingreso de la reparación como tercera vía al Derecho Penal argentino”, en MAIER / BINDER (comps.), *El Derecho Penal hoy. Homenaje al Prof. David Baigún*, Buenos Aires, 1995.
- MAIER, Julio B. J., *Derecho procesal penal, t. I: Fundamentos*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2016.
- MAIER, Julio B. J. / BOVINO, Alberto, “Ensayo sobre la aplicación del art. 14 de la ley 23.771 ¿El ingreso al Derecho penal de la reparación como tercera vía?”, en MAIER (dir.), *Delitos no convencionales*, Buenos Aires, Editores del Puerto, 1994.

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

PASTOR, Daniel R., “La introducción de la reparación integral del daño como causa de exclusión de la punibilidad en el derecho penal argentino”, en *DPI*, n.º 81, Buenos Aires, 2015.

PASTOR, Daniel R., “Acerca de presupuestos e impedimentos procesales y sus tendencias actuales”, en LASCANO (dir.), *Nuevas formulaciones en las ciencias penales. Homenaje a Claus ROXIN*, Córdoba, 2001.

ROXIN, Claus, *Derecho Penal. Parte General. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, 2.ª ed., trad. de Diego-Manuel LUZÓN PEÑA y otros, Madrid, Civitas, 1997.

SANCINETTI, Marcelo A., “Avenimiento y mediación: ¿la pena como objeto de negocios jurídicos?”, en *El Dial — Biblioteca Jurídica online*, Buenos Aires, 8/3/2010.

WESSELS, Johannes / BEULKE, Werner / SATZGER, Helmut, *Derecho Penal. Parte General*, 46.ª ed., trad. de Raúl PARIONA ARANA, Lima, Instituto Pacífico, 2018, pp. 4 y s.

2. Jurisprudencia

Corte Suprema de Justicia de la Nación

“Acosta, Alejandro Esteban s/ infracción art. 14, 1.º párrafo ley 23.737”, Fallos 331:858, <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=6424841&cache=1740412610798>

“Cangiaso, José Carlos s/ causa n.º 155/2013”, <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7174381>

“Legumbres S.A. y otros s/ contrabando”, Fallos 312:1920, <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoSumario.html?idDocumentoSumario=94>

“Nanut, Daniel s/ causa n.º 7800”, <https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verUnicoDocumentoLink.html?idAnalisis=654773&cache=1740412461206>

“Price, Brian Alan y otros s/ homicidio simple”, Fallos 344:1952,
<https://sjconsulta.csjn.gov.ar/sjconsulta/documentos/verDocumentoByIdLinksJSP.html?idDocumento=7679841&cache=1740622764421>

Cámara Federal de Casación Penal

“Acosta, Fernando Luis y otros s/ recurso de casación”, CPE 438/2017/1/CFC1, CFCP, Sala IV, sentencia del 4/7/2019, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-b5bd06d6-f7db-4813-9f44-be0952c888f4.pdf>

“Baltasar, Cristián Hernán y otro s/ recurso de casación”, CPE 936/2012/TO1/6/CFC3, CFCP, Sala II, 9/11/2023, <https://www.cij.gov.ar/doc/d/sentencia-SGU-eff4d79c-6232-40c0-b24f-688871c9c980.pdf>

“Chiozzi, Osvaldo y otro s/ legajo de casación”, CPE 299/2011/TO01/8, CFCP, Sala III, 28/9/2022, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-c20f48c8-8fc9-475b-a9ed-0456fc52a843.pdf>.

“Demarco, Fabián Humberto y otros s/ recurso de casación”, CPE 1373/2014/TO1/8/1/CFC4, CFCP, Sala IV, 13/12/2021, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-72cf8004-e8d4-4e80-bc74-482485787fbc.pdf>.

“Endendijk, Marcela Elizabeth y otros sobre infracción art. 302”, CCC 72295/2015/TO1/CFC1, CFCP, Sala II, 22/10/2020, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-aff049dc-9871-494b-b96a-b61a21362e33.pdf>

“Esmede, Juan Osvaldo s/ recurso de casación”, CPE 832/2015/TO1/4/CFC5, CFCP, Sala III, 28/6/2023, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-1c8be308-26b8-45cc-8254-988e7b25ca8d.pdf>

“Galdo, Carlos Alberto y otros s/ recurso de casación”, CFP 14221/2015/TO1/CFC2, CFCP, Sala IV, sentencia del 1/6/2024, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-430b2953-e64d-4b69-838a-81b89a28d904.pdf>

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

“Galván, César Javier s/ recurso de casación”, CPE 672/2013/TO1/3/CFC1, CFCP, Sala III, 19/12/2024, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-b7487929-58a6-4535-8839-eddde9f1c74b.pdf>

“López Da Silva, Antonio s/ recurso de casación”, CPE 1930/2012/TO2/5/CFC2, CFCP, Sala I, 9/5/2023, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-874053d9-ab77-4d4e-bcda-373b8fbcce70.pdf>.

“Maticic, Ricardo s/ recurso de casación”, CPE 575/2009/TO1/CFC4, CFCP, Sala III, 28/11/2024, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-c31c91d5-7726-456b-a8bb-007571c1bc69.pdf>

“Prinos, Patricia Vilma María s/ recurso de casación”, CPE 972/2016/TO3/CF2, CFCP, Sala IV, 5/11/2024, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-024028ae-5bc1-4c22-8d12-b35a2c87bfc9.pdf>.

“Sanatorio Nuestra Señora del Pilar SA y otro s/ recurso de casación”, CPE 649/2017/TO1/CFC1, CFCP, Sala I, 13/3/2020, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-470f912d-515f-4575-8e66-8166ec83f311.pdf>

“Torres, Aníbal s/ recurso de casación”, FCR 52019408/2013/14/CFC3, CFCP, Sala IV, 26/10/2022, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-6ae087cb-a16e-44d3-88e4-89a97de75a52.pdf>.

“Villalobos, Gabriela Paola y otro s/ defraudación e infracción ley 20.974”, CCC 25020/2015/TO1/CFC1, CFCP, Sala IV, 29/8/2017, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-87456da8-e45f-4f24-b03c-87a2afa9eed0.pdf>.

Jurisprudencia del fuero penal económico de la CABA

“Austral Construcciones S.A. y otros s/ infracción ley 24.769”, CPE 536/2016/TO1, TOPE n.º 3, 27/6/2024, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-b5bb91b7-d5ab-4e37-bc47-450d2395109c.pdf>

EN LETRA: DERECHO PENAL

Año XI, número 21 (2025), pp. 13-44.

- “Baltasar, Cristian Hernán y otros s/ infracción ley 24.769”, TOPE n.º 1, 27/2/2023, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-434e22e9-f9c7-41e0-87c7-a78cf82374c7.pdf>
- “Belichoff, Jorge Manuel y otros s/ inf. ley 24.769”, FRO 18651/2013/TO1, TOPE n.º 2, 10/5/2023, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-8cfc42cc-e4e2-4aa7-80c7-523a7a32924c.pdf>
- “Bianchetti, Emilio Walter s/ suspensión del proceso a prueba”, CPE 1884/2017/TO1/5, TOPE n.º 2, 23/8/2023, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-fa9cb928-6ea4-423a-96b9-069651be1736.pdf>
- “Deng, Shunzao s/ infracción ley 24.769”, CPE 1759/2016/TO1, TOPE n.º 1, 5/12/2023, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-1d87e744-7e91-47ce-881e-f5fa57ce6c1b.pdf>
- “Frega, Liliana Ester y otros s/ infracción ley 24.769”, CPE 1320/2008/TO1/CFC1, TOPE n.º 3, 18/4/2024, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-49c1d081-226f-4218-9f21-8217851b4b21.pdf>
- “G. A. S.A. Y M. L., C. s/ infracción ley 24.769”, CPE 975/2017/3/CA002, CNAPE, Sala A, 13/11/2020, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-23c5b3cf-5c0c-4901-b309-8e7d3cf3a99f.pdf>
- “Gadaleta, Ignacio Vicente y otros s/ actuaciones complementarias”, CPE 1477/2010/TO1/1, TOPE n.º 3, 2/6/2023, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-8038d304-b393-4538-8802-385e4aca1a06.pdf>
- “Galván, César Javier s/ incidente de suspensión de juicio a prueba”, CPE 672/2013/TO1/3, TOPE n.º 1, 22/4/2024, <https://www.cij.gov.ar/m/d/sentencia-SGU-f15e5f25-2a65-46b7-b2f2-330f7bd43ba2.pdf>
- “Grabriele, Juan Ignacio y otro s/ infracción ley 24.769”, TOPE n.º 3, 30/9/2022, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-4ca33053-5188-4870-b8ed-ef043b1b06cb.pdf>

KINGSTON (2025), “La reparación integral del perjuicio en los delitos aduaneros y tributarios”, pp. 13-44.

“Esmede, Juan Osvaldo s/ incidente de extinción de la acción penal”, CPE 832/2015/TO1/4, TOPE n.º 2, resolución del 6/2/2023, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-a6a1ecb4-9e21-4a11-8952-4cf95014c673.pdf>

“Magré, Mariano Andrés y otros s/ inf. ley 22.415”, CPE 141/2008/TO1, TOPE n.º 1, 13/6/2024, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-850c7c55-a025-401f-a9c9-e1eeb6c4ebca.pdf>

“Maidana, Gustavo Daniel s/ inf. ley 22.415”, CPE 424/2021/TO1, TOPE n.º 2, 7/12/2023, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-571f09ba-ca9b-4cfa-a5c1-edbd2f4a3de9.pdf>

“Pulars S.A. y otros s/ infracción ley 24.769”, TOPE n.º 2, 31/10/2022, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-183cf82a-9366-42c8-bb99-136b230ee881.pdf>

“Rueda Vigabriel, Rosa s/ infracción ley 22.415”, CPE 82/2021/TO1, TOPE n.º 1, 28/5/2024, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-7b833c17-9484-4b54-a7a8-b8243c2da9ea.pdf>

“Simmermacher, Jorge Augusto Carlos y otros s/ Asociación ilícita, Asociación ilícita fiscal y evasión agravada tributaria”, FSM 5673/2013/TO1, TOPE n.º 2, 28/2/2024, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-0fc796b5-d877-485f-8766-cdbc1855624a.pdf>

“Simmermacher, Jorge Augusto Carlos y otros s/ infracción ley 22.415”, CPE 530/2015/TO6, TOPE n.º 2, 28/2/2024, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-0b322e0a-cb6b-4646-8c35-c9a853a1ce66.pdf>

“Tinto, Nicolás Martín s/ infracción ley 22.415”, CPE 864/2020/TO1, TOPE n.º 1, 8/9/2022, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-9e868e83-9731-4182-a375-ee01b93e51ca.pdf>

“Vallejos Cáceres, Ignacio s/ infracción ley 24.769”, CPE 1085/2018/TO1, TOPE n.º 3, 18/3/2025, <https://www.cij.gov.ar/d/sentencia-SGU-05f006b7-1854-4291-af17-fbc42bd13eaf.pdf>