

LA EXTINCION DE LA ACCION PENAL EN LOS REGIMENES DE LAS LEYES PENALES TRIBUTARIAS N° 23.771 Y 24.769.-

Abog. María Silvina Berizonce
Abog. Daniel Martínez Astorino
Abog. Pablo Muñoz
Alumnos de la Especialización
La Plata - UNLP

INTRODUCCION.-

Con la ley 23.771 se incorporó a nuestro régimen sustantivo, una nueva causal de extinción de la acción penal: la contenida en su artículo 14.

Esta vino a ampliar al elenco del artículo 59 del Código Penal, más alguna doctrina la enmarcó dentro de los llamados criterios de oportunidad, aunque sin afectar lo atinente a la inevitabilidad del comienzo de la acción penal¹, toda vez que no se vislumbra como un mecanismo de selección de resorte del Ministerio Público sino como una actividad judicial de aplicación en casos concretos, previo reunirse los requisitos legales que infra se detallarán.

De su misma normativa se infieren los elementos que, en su conjugación, posibilitan la utilización de éste beneficio:

a) Condena de ejecución condicional, por parte del sujeto idóneo destinatario de la imputación (artículo 12 *lex citatis*), en base a la pena requerida por la acusación fiscal o la que “prima facie” correspondiese a los hechos materia de juzgamiento, si se reclama en una etapa anterior a tal requisitoria.

b) Aceptación de la pretensión fiscal o previsional, según se trate.

c) Efectivización y cumplimiento de las obligaciones surgidas como supuestos de hecho de la descripción prevista en el tipo endilgado.

d) Constancia fehaciente de utilizar el beneficio por única vez.

e) Previa vista al organismo de aplicación y al querellante conjunto de existir, y –por supuesto- al Ministerio Público.

La intención de nuestro trabajo se dirige a comprobar cuál ha sido la inteligencia que se le ha dado a los términos “pretensión fiscal” y “cumplimiento de las obligaciones”, para operativizar el beneficio extintorio y, como, una suerte de interpretación amplia del instituto y su embestida por parte de la jurisprudencia de la Cámara Nacional de Casación Penal y de la Corte Nacional, selló una reforma legislativa que adecuó gramaticalmente la fórmula limitándola a supuestos suficientemente acotados.

LA PRETENSION FISCAL Y EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES.-

a) El término “pretensión” ha originado múltiples entendimientos. Si la voz denota toda “solicitud para conseguir una cosa que se desea”, todo “derecho bien o mal fundado que uno juzga tener sobre una cosa”, una primera aproximación nos traslada hacia la forma de su articulación en el proceso.

La propia literalidad del concepto nos muestra que es un arbitrio del sujeto activo de la imputación, es decir, contra quien se entable la persecución penal.² Si esto es así, parece lógico el beneficio no puede ser declarado de oficio ni promovido por el Ministerio Público o el querellante.

¹ Chiara Diaz, “Ley Penal Tributaria y Previsional N° 23.771”, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1.990, p. 227.-

² Respecto del tema debe señalarse la dualidad de posturas acerca de la responsabilidad penal de las personas jurídicas: por la tesis afirmativa, CFGRoca, “Cruz Azul”, J.A. 1.994-IV-262, en el que se interpretó –confirmado el criterio de la instancia originaria- que siendo objetivamente escindible en la actividad ilícita incumplida la responsabilidad del ente colectivo como tal, de la que pueda corresponder a los directivos o representantes de ella que hayan intervenido en el hecho punible, corresponde declarar extinguida la acción penal respecto de la persona jurídica; en el plano doctrinario: Gierke, Otto -quien afirma que la corporación tiene una voluntad real, y si el sujeto no delinque como individuo, sino como representante de la entidad colectiva, es a ella a quien debe sancionarse; Von Liszt, Franz –destacando que de la misma manera que una sociedad contrata y que dentro del mismo puede realizar acciones leoninas, fraudulentas y dolosas, también puede realizar acciones criminales y por ellas debe responder; son continuadores de esta postura: Jorge Jellinek, James Goldschmidt, Aquiles Mestre, Quintiniano Saldaña, Carlos Cossio, Enrique Aftalión y Julio César Cueto Rua; en sentido negatorio, C.F.Rosario, Sala “ A’ , “D.G.I.” , 1/10/93, JPBA, T. 89, p. 27; “Rúa, R.J.” , 22/3/94, J.P.B.A.,T. 89, p. 28; “D.N.R.P.”, 24/2/94, JPBA, T. 89, p. 28; en el plano doctrinario, a partir del famoso principio románico *societas delinquere non potest*, del que se infiere que por estricta aplicación del principio de la personalidad de la pena sólo el ser humano es sujeto pasivo de la imputación penal, pasando por la teoría de la ficción de los glosadores, debe enrolarse a Anselm Von Feuerbach, Bernardino Alimena, Eugenio Florian, Mariano Jiménez de la Huerta, Sebastián Soler, Eusebio Gómez y Luis Jiménez de Asúa –quien, en encendida polémica con Aftalión, sienta las bases de su fundamentación en el cardinal principio referenciado y en la imposibilidad que las personas de existencia ideal sean capaces de culpabilidad-; en idéntico sentido, Oscar Vicente Díaz.-

Otra cuestión es determinar los conceptos que integran esa “pretensión fiscal o previsional” y cuál es el organismo que la establece.

En cuanto a lo primero, lo capital es precisar si sólo la integra el monto del tributo omitido –en sus valores históricos-, con más su actualización monetaria, o si también se incluyen los accesorios y los intereses.

Creemos que sólo el tributo o recurso de la seguridad social omitido, como variantes de los presupuestos del hecho imponible, con su actualización hasta la ley de Convertibilidad (Ley 23.898) ingresan en éste catálogo. No así los intereses resarcitorios o punitivos, los accesorios o multas, que pueden reclamarse por las pertinentes acciones ejecutivas.³

Discrepamos, entonces, con la opinión que sólo incluye al capital histórico sin su repotenciación⁴, pues con ello sólo se asegura al acreedor recibir el monto de lo adeudado en el momento del hecho que originó la obligación tributaria incrementado en la medida de la desvalorización sufrida. La vía ejecutiva sólo es útil para obtener los mentados rubros, ya que la adición de la actualización por la desvalorización monetaria importa que el acreedor cobre lo que se le adeuda a moneda constante.

También lo hacemos con la postura que no diferenciaba esos carriles y entendía que todos los conceptos eran integrantes del unívoco de la pretensión.

En cuanto a la segunda problemática, cuadra preguntarse cual es la inteligencia del término “aceptación” para ingresar al estudio de la posibilidad de discusión de la cuantía económica del tributo omitido. Normalmente la autoridad de aplicación –la AFIP- suministraba ese concepto, elaborando el denominado informe técnico (art. 16, párr. 3ro., Ley 23.771). Pero éste no era un peritaje contable y era confeccionado por quien podía ser denunciante o querellante conjunto y, obviamente, tomaba el rol de parte en el proceso.

La posibilidad de cuestionar los términos de la pretensión del fisco hace a la garantía de la defensa en juicio (art. 18 C.N.) y se vincula con la justicia del reclamo. Si el informe no reviste el carácter de peritaje, ni es llevado a cabo bajo las pautas de los arts. 258 y conc. del C.P.P.N., es lógico que pueda ser

³ C.F.B.Blanca, 1/7/94, E.D. Nº 8605 del 19/10/94.

⁴ Pisarenco, Jorge; “Pretensión fiscal. Alcance del concepto en el art. 14 de la ley 23.771”, E.D., 161, p. 1050 y sgtes..-

controlado en la instancia judicial para arribar a la “pretensión fiscal justa” con decisiva actividad de las partes. La forma más adecuada es la incidental con la necesaria libertad probatoria ⁵.

b) El restante concepto del epígrafe se refiere a la idea del cumplimiento de las obligaciones.

En esta temática es donde se han dado las mayores cuestiones dogmáticas.

Elas se relacionan con el significado del concepto enunciado, en el marco de los planes de facilidades y las presentaciones espontáneas que posibilitan el pago en cuotas y si la suscripción de los mismos, de por sí, importan el aludido cumplimiento para operativizar el beneficio del art. 14 íbidem.

b.1.) Posición amplia:

Fue la interpretación de abundante doctrina jurisprudencial que ha otorgado tal excepción y –en consecuencia- dictado múltiples autos de sobreseimientos, con la sólo circunstancia del sometimiento a la pretensión del fisco, mediante el acogimiento a un plan de pagos en cuotas, sin esperar la misma haya sido satisfecha en su completitud.

Para tal situación se ha recurrido al instituto de la novación, entendiendo que la mera suscripción del plan trae aparejado la transformación de la obligación en otra, que posibilita –ante un posterior incumplimiento- una nueva actuación, no sólo ejecutiva, sino de índole penal.

Los primeros fallos que se dieron a conocer sobre la cuestión emanaron del fuero en lo Penal Económico de la Ciudad de Buenos Aires.

Así en el caso “Criscola” la Sala A de la Cámara Nacional en lo Penal Económico, al confirmar la decisión de la instancia originaria, aborda la ríspida temática que nos ocupa, en el sentido que la sola circunstancia del compromiso asumido ante el organismo recaudador, es suficiente para tornar actuable el dispositivo en cuestión, sin necesidad de esperar la cancelación de la última cuota. En el pronunciamiento del juez de grado, se menciona expresamente el

⁵ En este tema es menester recordar los serios cuestionamientos realizados por la Sala I de la C.F. San Martín en el caso “Fribe S.A.” –L.L. 1/11/93, J.A. 1993-II-607- en punto al tiempo y la forma de practicar el llamado informe técnico y las superadas previsiones del precedente “Tarica”, emanado de la Sala I de la C.N. Penal Económico, del 12/8/92, que no permitía cuestionar la pretensión fiscal basándose en que la aceptación debía ser lisa y llana.-

instituto de la novación para vehiculizar la terminación anticipada del proceso, según se dice por aplicación de los principios de razonabilidad y de igualdad, para asignarle igual valor extintivo que el pago al contado.⁶

Tal temperamento fue igualmente seguido por la Sala B del Tribunal de Alzada del fuero, a partir del precedente “Kunis”.⁷ Allí se enfatizó que el cumplimiento de las obligaciones “... no puede, sin embargo ser interpretado en el sentido literal que se insinúa, lo que la tornaría incompatible con la índole misma del proceso penal ya abierto, el que no podría mantenerse pendiente por toda la duración de los plazos acordados, ni sería razonable tampoco que prosiguiera su sustanciación y llegase a término en ese ínterin...”.

Igual circunstancia se vislumbró, en lo que respecta al fuero federal de ésta ciudad, ya que tanto la Alzada como los Tribunales Orales se expidieron en similares términos.

En el caso “Guzmán”⁸ la Sala II de la Cámara Federal siguió las líneas de dirección de la –por entonces- doctrina mayoritaria, al expresar “... El acogimiento de los deudores a una moratoria fiscal constituye una novación respecto de la obligación tributaria, por lo que la acción penal emergente de aquella se extingue irremediabilmente...”.

Idéntica definición propició el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 2, en el caso “Richelmini”⁹, en el que luego de realizar un concienzudo examen sobre la inteligencia de la frase “una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones” y la correlación del instituto de la novación con los planos surgidos al amparo del art. 111 de la Ley 11.683 T.O., afirmó “... Que la categórica doctrina sentada en los precedentes reseñados en el considerando anterior, nos convencen de que dicha interpretación es la más adecuada a la intención perseguida por el legislador en cuanto a la incorporación del beneficio de carácter excepcional plasmado en el art. 14 de la ley penal tributaria, y el

⁶ Revista “Penal Tributaria”, Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario, año I, N° 1, p. 87.-

⁷ D.J. 1.994-1-256.-

⁸ C.F.L.P., Sala II, “Guzmán, Cecilio H. y otra”, L.L. 1997-C-408, D.J. 1997-2-1032.- En tal precedente también se consignó: “... El acogimiento al régimen del decreto 933/93 constituye un modo de extinción de la obligación tributaria, mediante novación. Así, no es necesario, respecto del “animus novandi”, que la extinción de la obligación tributaria inicial sea expresa, pues basta que sea tácita pero inequívoca –o que pueda deducirse de hechos concluyentes- lo que ocurriría cuando medie incompatibilidad entre ambas obligaciones...”

⁹ Causa N° 45/94, “Richelmini, Luis Alberto s/ ley 23.771” del 28/4/95. En idéntico sentido in re: “Nasisi, Carlos Gustavo s/ ley 23.771”, causa N° 24/94, del 21/2/95.- inéditos.-

dictado de parte del Poder Ejecutivo Nacional, de los Decretos que establecen moratorias de carácter general, para la regularización de la situación fiscal o previsional de los contribuyentes y/o empleadores, máxime que, el mismo Cuerpo de Peritos Contadores en lo Penal Económico de la Justicia Nacional, en dictamen producido en la causa n° 9564 del J. Pen. Econ. N° 3, ha expresado que la ley 23.771 tiene una finalidad –en lo inmediato– predominantemente recaudadora, al privilegiar a través de su art. 14, el resarcimiento fiscal, por lo cual la sanción penal queda como alternativa para los que no pueden cumplir o no están dispuestos a tales exigencias dinerarias (dictamen citado en la causa “Manfredini, Osvaldo Alfredo y otros s/ Ley 23.771”...). Asimismo, y sin perjuicio de los fundamentos que se han aludido precedentemente, compartimos con parte de la doctrina (conf. Lilian N. Gurfinkel de Wendy y Eduardo A. Russo “Ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771”, Ed. Depalma 1991) que en los casos como el de autos –en el que existe un plan de facilidades otorgado y admitido por la damnificada– el cumplimiento posterior de las obligaciones se hace en función de la deuda originaria, lo que constituye una novación de la deuda anterior, tipificándose dentro de las previsiones del art. 801 y sgtes. del Cód. Civil...”.

Tanto la Cámara Federal de San Martín, como la de General Roca, y especialmente la de la Capital Federal se expidieron bajo la misma postura.¹⁰

b.2) Posición restrictiva:

Sin embargo, tanto algunos Juzgados Federales de sección, como la Cámara Federal de Rosario y el Tribunal Oral de La Pampa adscribieron a una postura diversa.

En prieta síntesis sostenían que la interconexión de ambos componentes de la norma, demostraba que sólo frente a la cancelación total de la pretensión fiscal podía colegirse el verdadero cumplimiento de las obligaciones, que –amén otros recaudos– cimentaba la vía excepcional. Que, a tales fines, era admisible la suscripción de planes de pagos, en los cánones del art. 111 de la Ley de Procedimiento Tributario, pero que recién podía receptarse el beneficio una vez satisfecho completamente el mismo.

Se señalaba, además, que en realidad la pretendida novación invocada por la doctrina mayoritaria, no es tal, si se intelije cabalmente el instituto, al

amparo de lo estatuido en el artículo 801 y concordantes del Código Civil y que, con esa interpretación, se realizaba una descontextuada hermenéutica que hacia decir a la ley, lo que ella no contenía en su finalidad.

Además era lógico prever que un postrero incumplimiento al plan de pagos acordado y, dispensado judicialmente -auto de sobreseimiento mediante-, podía traer como consecuencia no sólo la imposibilidad de reclamar lo omitido al Fisco sino, también, la de rever la situación procesal del beneficiario que, mediante la excepción de cosa juzgada, podía impedir se vuelva a juzgar su conducta, no sólo la que encajaba típicamente en el supuesto que posibilitó la extinción de la acción penal sino –con capital importancia- la de este incumplimiento, obviamente, vinculado como realidad fáctica, con aquella comprobación material objeto de la aludida dispensa.

b3) La postura de la Cámara Nacional de Casación Penal.-

En el precedente “Amorena, Horacio Juan”¹¹ se reconoce que el poder extintivo de la obligación sólo se produce si con el pago se satisface en forma total la pretensión punitiva del estado.

El fraccionamiento de la deuda no extingue la obligación originaria, ni hace crear una nueva, ni cambia el sujeto ni el título, ni los sujetos de la obligación primitiva, con lo cual se descarta toda posibilidad de entender que se operó como novación objetiva o subjetiva.

La efectivización del cumplimiento de las obligaciones significa cumplir integralmente con ellas y no el pago parcial. Si bastara el pago de algunas cuotas del plan se produciría una contradicción al extinguir la acción sin haber dado cumplimiento como lo exige la norma.¹²

b.4) La doctrina de la Corte Suprema de Justicia:

A partir del precedente Sogra S.R.L.¹³ este Tribunal explicitó la recta inteligencia que cabía asignarle al instituto en estudio. Enfatizó tanto que la transformación de una obligación en otra, en éste caso, no importaba una

¹⁰ C.N.Crim. y Correc. Fed., Sala II, “ Perona, Juan C.”, 5/10/95, L.L. 1997-D-846.-

¹¹ Sala I; 17/11/95; en igual sentido vid., Sala II, “Etíme S.R.L. s/ recurso de casación”, 29/9/96; “Di Loretto, Vicente s/ recurso de casación”, 20/8/96; Sala III, “Maitini, Delio Jorge s/ recurso de casación”, 28/2/97; “Goldman, Alberto Oscar y Vázquez, Manuel s/ recurso de casación”, 20/8/97.-

¹² cfe., además, Daniel P. Carrera, “Análisis de la ley penal tributaria y previsional”, Ed. Advocatus, Córdoba 1992, pág. 15 y sgtes.; Héctor B. Villegas, “Régimen penal tributario argentino”, Depalma,

¹³ Fallos 320: 1962 –L.L. 1998-A-336-.-

novación, tanto que era posible alargar los tiempos procesales en los incidentes que debían formarse para canalizar las pretensiones de este tenor al explicitar "... justificaría dilaciones en los incidentes de extinción de la acción penal por esta causal hasta el cumplimiento final de la faz patrimonial...".

Esa interpretación era compatible con la idea trasuntada en la posición restringida que, diferenciaba rectamente la dualidad de procesos nacidos como consecuencia de la conducta fiscal, y realizada una armónica hermenéutica de ambos componentes viscerales del beneficio extintorio. Así, dice el Máximo Tribunal que el término "efectivizar" no permite otra idea que no sea el del pago total de la pretensión fiscal, en los términos del art. 725 del Cód. Civil, ya que es sinónimo de "cancelar", "suprimir", "saldar", etc., no permitiéndose inferir de ello la parcialización de estos pagos, con la promesa de abonar en el futuro la totalidad de la pretensión reclamada, ya que "todo pago en cuotas se considera parcial hasta que se cumpla íntegramente con lo debido, y ello sólo ocurrirá cuando la deuda se encuentre definitivamente satisfecha, única oportunidad en la que se podrá considerarse operativo el instituto de la extinción de la acción penal".

LA REFORMA DE LA LEY 24.769

Como anticipamos, es nuestra creencia que la línea jurisprudencial que naciera con las doctrinas de la Cámara de Casación y de la Corte Nacional, posibilitó el clima reformista para optimizar el beneficio extintorio como realidad normativa, a las directrices de la mejor doctrina¹⁴.

En efecto, la ley 24.769 significó importantes modificaciones en lo atingente al marco regulatorio del mismo, como a otras cuestiones de raigambre sustantivo (mejor técnica para describir los tipos tributarios, los previsionales y los comunes; diferente cosmovisión del fenómeno de la responsabilidad penal de las personas jurídicas –art. 14-, etc.) y adjetivo

¹⁴ Una posición divergente, en algunos aspectos, es la de Carlos D. Froment y Georgina Buzzo, "Extinción de la acción penal en los delitos tributarios por pago en cuotas (artículo 14 de la Ley 23.771). Inconstitucionalidad del artículo 3º inciso b) del decreto 93/2000. Principio de irrazonabilidad de las leyes. Propuestas", L.L. –Suplemento de Jurisprudencia Penal- 31/8/00, pág. 20 y sgtes..-

(eliminación de las normas sobre libertad provisional e informes técnicos, mejor diseño de la prejudicialidad administrativa, etc.).

En cuanto a la temática que nos ocupa, regimentó el instituto de acuerdo a las siguientes notas salientes:

1) Limitación sustantiva: sólo es viable para los supuestos de Evasiones Tributarias y Previsionales Simples (art. 1 y 7). Este acortamiento de los supuestos delictivos perfecciona gratamente la sistemática anterior, en atención a que sólo se prevé para los delitos de resultado hipotizados como tipos básicos en cuanto a la protección de los bienes jurídicos tutelados por la norma.

Ello mejora enormemente el panorama de la anterior legislación que posibilitaba el beneficio aún para los delitos de peligro concreto (art. 1), abstracto (art. 5 y 7) y los de pura actividad (art. 6). En tales injustos parecía inverosímil aceptar la pretensión fiscal y cumplir con la obligación, al menos en forma tempestiva.

2) Aceptación de la obligación tributaria: la liquidación o determinación administrativa de la deuda (conforme el procedimiento de los artículos 18 y conc.) fija la pretensión estadual y el obligado sólo puede pedir la gracia si la acepta, regulariza y paga total e incondicionalmente el fruto de la misma.

Obviamente los trámites fijatorios ante la Administración prevén marcos impugnatorios y también un cierto grado de certidumbre para posibilitar la denuncia de un evento que pueda ser constitutivo de delito. Nótese que ésta sólo es factible cuando se haya efectuado la determinación de oficio de la deuda tributaria o se hubiese resuelto en sede administrativa el cuestionamiento a las actas de determinación de la deuda en materia previsional, aunque éstas se encontrasen recurridas (art. 18 *lex citatis*).

3) Limitación procesal: sólo resulta admisible la pretensión del obligado si, además de encontrarse comprendido en los supuestos de antelación, haya vehiculizado el pedido antes de formalizarse el requerimiento de elevación a juicio.

Este acto procesal, regulado por el art. 347 del C.P.P.N., delimita el momento hasta el que se puede pretender operativizar el beneficio. Coincide con la llamada etapa intermedia del procedimiento mixto instaurado por el digesto formal de la órbita federal y nacional.

4) Otorgamiento por única vez: tomando en cuenta a la persona física o ideal obligada. Ello debe interpretarse al socaire del artículo 14 del mismo texto legal, que establece el marco para vislumbrar el sujeto idóneo a quien debe atribuirse la conducta.

Del texto legal se infiere que, a diferencia del artículo 12 de la derogada ley 23.771, se prevé que la ejecución de los hechos configurativos de la hipótesis típica, sean cometidos en nombre, con la ayuda o en beneficio de personas de existencia ideal.

COLOFON:

Como panorama final de esta cosmovisión normativa, surgida -como apuntamos- de la experiencia de la anterior legislación sobre el rubro, y en evidentes razones de política criminal, pueden vislumbrarse sugestivas pautas rectoras para cimentar una nueva forma de tratar judicialmente al fenómeno de los white collar crime, dotando a un aparato judicial especializado, de vitales instrumentos legales que posibiliten la lucha contra la delincuencia económica, tal vez, la más referenciada en la última centuria pero –sin dudas- la que con más integrantes se enrola en la cifra negra del delito¹⁵.

La inclusión de una legislación específica ha aventado, al menos formalmente, la idea de Julio B. Maier en el sentido que la llamada criminalidad económica no ha necesitado nunca un proceso de descriminalización de iure, pues “de facto” el modo de operar de la administración de justicia penal tradicional le garantiza ya ese estado, generando consiguientemente un movimiento criminalizante de parte de los Estados al necesitar defender sus políticas económicas.

Creemos que, desde ese atalaya, la buena doctrina que sentó las bases para la reforma debe inscribirse en ese marco conceptual, al imbricarse con la idea superadora que defendía la posición restringida, que no sólo observaba el interés de los posibles legitimados pasivos –y la posibilidad que raudamente vieran solucionadas sus cuitas mediante los vicios de las moratorias y las rápidas concesiones que le otorgaba el aludido artículo 14, al amparo de una

¹⁵ Sobre el fenómeno de la cifra negra véase, Winfried Hassemer, “Fundamentos del Derecho Penal”. Bosch, pág. 74 y sgtes..-

deformada visión del instituto de la novación- sino los de la sociedad toda que ve dificultada así la recaudación de los tributos y vislumbra, asimismo, cómo la persecución penal contra quienes, sin dudas, han contribuido a las ingentes crisis económicas y financieras de este país, es sólo una verdad a medias, al no verse como destinatarios finales de las normas creadas para combatirlos, y se compulsan las realidades tribunalicias cercanas –en cuanto a la instrucción y escaso juzgamiento- a las hipótesis de bagatela.

La constante reformulación dogmática, bajo la idea cardinal apuntada supra, servirá para dotar al ordenamiento adjetivo de nuevos conductos de investigación y seguimiento, siendo menester que la realidad sustantiva acompañe –como jurisprudencialmente y tras largos años de dudas se desprende del instituto en comentario- en miras de posicionar al ordenamiento penal del elenco de tipos necesarios para continuar la verdadera idea de los legisladores de la ley 23.771: la disipación, mediante su penalización, de aquellas actividades que atenten contra la hacienda pública, entendida –ésta- como la destinataria de los bienes colectivos y difusos del estado que se enmarcan en su actividad financiera y en la temática de los ingresos y egresos públicos, a los fines de subvenir las necesidades públicas.-