

# APUNTES SOBRE LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL TRIBUTARIA.

## 1. Introducción.

En términos generales, la legislación penal tributaria tiene por objetivo el combate del fraude fiscal y la generación de una cultura tributaria estable por parte de los contribuyentes<sup>1</sup>. En Argentina, puntualmente, la primera ley penal tributaria (N° 23.771), fue creada en el marco de una severa crisis socioeconómica de fines de la década del 80, producto de la cual el Estado no podía afrontar el gasto público. A través de esa ley el Estado exteriorizaba su voluntad de perseguir las malas prácticas de los contribuyentes argentinos.

Desde el inicio, existió la posibilidad de fugarse del proceso penal mediante el pago del tributo evadido; ceñida esa posibilidad a determinadas circunstancias y tipos penales.

A mi entender, la posibilidad de extinguir la acción penal tributaria mediante el pago presenta cierta contradicción con la finalidad propia de las leyes penales tributarias.

Por otro lado, en la experiencia legislativa argentina se advierte un agravamiento mayor de esta contradicción, ya que la posibilidad de extinguir se fue ampliando paulatinamente, extendiéndose a casos originalmente excluidos. Durante más de veinte años se dictaron innumerables leyes de emergencia y perdón fiscal en beneficio de contribuyentes acusados de delitos tributarios, relegando a quienes seguían cumpliendo con sus obligaciones y tributaban en término y en forma<sup>2</sup>.

## 2. Ley 23.771.

El artículo 14 de la ley 23.771<sup>3</sup> preveía la extinción de la acción penal por pago de la “pretensión fiscal”, para todos los tipos previstos en la ley “*cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional o con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente, en caso de condena, corresponderá la condena de ejecución condicional*”.

Así, los requisitos de admisibilidad del instituto eran:

- a) Que sea posible la imposición de condena de ejecución condicional.
- b) Que el infractor acepte la pretensión fiscal;
- c) Que no se haya reiterado en su uso;
- d) Que haya otorgado vista al Fiscal y al querellante.
- e) Efectivización del cumplimiento de las obligaciones

En el fallo “Sagra”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en voto mayoritario, dijo que: “El art. 14 ley 23.771 instituye una excepción basada en razones de política legislativa -cuyo acierto o conveniencia es materia ajena a la competencia del tribunal que la aplica- que permite extinguir la acción penal cuando se satisface la

<sup>1</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO Silvina, *Delitos contra la hacienda pública*. Ceura, Madrid, 2000.

<sup>2</sup> BORINSKY, Mariano y CATANIA, Alejandro, *Extinción por pago del delito tributario* en *Revista de Derecho penal y procesal penal*, fasc. 13, Buenos Aires, 2005.

<sup>3</sup> B.O. del 27/2/1990 (LA 1990-A-61), con las modificaciones introducidas por la ley 24.587 (B.O. del 22/11/1995 (LA 1995-C-3164).

pretensión del organismo administrativo, sin que esa conducta procesal implique reconocimiento de los hechos ni del derecho en que se funda”<sup>4</sup>.

Este régimen de extinción de la acción penal tributaria era muy amplio, ya que se aplicaba a todos los ilícitos tributarios (la ley 23.771 no preveía penas mínimas superiores a 3 años), existiendo sólo dos restricciones: no se aplicaba a reincidentes y sólo se podía hacer uso del derecho una sola vez.

### **3. Ley 24.769.**

La ley 24.769<sup>5</sup>, que reformó y derogó la ley 23.771, mantuvo el instituto de la extinción de la acción penal por pago, aunque con ciertos cambios que estuvieron enfocados a restringir los casos en los que el contribuyente puede extinguir la acción penal; ahora mediante el pago incondicional y total de la liquidación o determinación que haya hecho el Fisco.

Los requisitos establecidos en el artículo 16 de la LPT para extinguir la acción penal por pago son los siguientes:

a) Que se trate de casos de evasión fiscal o previsional simple (arts. 1° y 7° de la ley 24.769)

b) Que el contribuyente perseguido penalmente se allane a la pretensión fiscal; es decir, acepte la liquidación o determinación realizada por el Fisco.

c) Que el contribuyente regularice su situación con el Fisco, pagando el monto reclamado por el Ente recaudador de manera total e incondicional.

d) Todo esto debe realizarse de manera previa a que el Ministerio Público Fiscal requiera la elevación de la causa a juicio.

e) Que el contribuyente (sea persona física o de existencia ideal) no haya requerido con anterioridad la extinción por pago.

De esta forma, se conserva la restricción de que no se puede hacer uso múltiple del instituto, y se agregan más restricciones ya que sólo se aplica a dos tipos penales: la evasión simple de impuestos y la evasión simple de recursos de la seguridad social.

### **4. Ley 25.401.**

La ley de presupuesto del año 2001 -N° 25.401<sup>6</sup>- también previó la extinción de la acción penal por pago en su art. 73.

Según aquella disposición, el Fisco estará dispensado de formular denuncia cuando se encuentra vigente un régimen de presentación espontánea -conf. Art. 113 ley 11.683<sup>7</sup>-, o algún régimen de regularización de obligaciones tributarias al que el contribuyente se haya adherido; y cuando se regularicen la totalidad de las obligaciones omitidas.

Por otra parte, establece el art. 73 ley 25.401 que el Ministerio Público Fiscal deberá desistir de su pretensión punitiva (obviamente, cuando ya existe denuncia

<sup>4</sup> Fallos 320:1962, JA 1997 -IV- 289.

<sup>5</sup> B.O. del 13/1/1997 (LA 1997-A-44)

<sup>6</sup> B.O. del 4/1/2001.

<sup>7</sup> Faculta al Poder Ejecutivo a eximir del pago de intereses, multas y demás sanciones a los contribuyentes que se presentaren espontáneamente a regularizar sus deudas, y dice que una presentación será espontánea siempre que no se produzca a raíz de una inspección, observación o denuncia del organismo recaudador.

penal), cuando verifique que el contribuyente o responsable se haya presentado espontáneamente para regularizar el cumplimiento de sus obligaciones omitidas.

Hubo muchas posiciones encontradas sobre la interpretación de los términos “regularización” (¿pago total o simple inclusión en plan de pagos?) y “espontánea” (¿antes de conocer la denuncia penal o antes de ser intimado por la AFIP?). Ello motivó el dictado de decretos interpretativos del PEN.

El art. 38 del decreto 1387/2001<sup>8</sup> estableció que a los fines previstos por el art. 73 ley 25.401, se considerará espontáneo todo acogimiento efectuado por el contribuyente o responsable mientras no exista sentencia firme.

A su vez, por el art. 17 del decreto 1524/2001<sup>9</sup> se dispuso que, a los fines del art. 38 del decreto 1387/2001, “el acogimiento espontáneo podrá concretarse mientras no exista sentencia o resolución administrativa firme de la deuda tributaria”.

Estos decretos fueron objeto de cuestionamientos de constitucionalidad por por parte de varios magistrados y cámaras.

La interpretación definitiva de la C.S.J.N. del art. 73 de la ley 25.401; el art. 113 de la ley 11.683; el art. 38 del decr. 1387/2001 y el art. 17 del decr. 1524/2001), resulta del dictamen del Procurador General de la Nación en la causa “Bakchellian”<sup>10</sup>, quien sostiene que:

“El art. 73 de la ley 25.401 debe interpretarse en el sentido de que sólo en el caso contemplado en el párrafo primero, a saber, el caso del contribuyente que se acoge a un régimen de presentación espontánea, la ley remite al concepto de espontaneidad establecido en el art. 113 de la ley 11.683, y exige comprobación de ese extremo, en caso de denuncia ya formulada, como requisito previo al desistimiento de la acción por parte del Ministerio Público Fiscal.

Por el contrario, tratándose del acogimiento a alguno de los restantes regímenes de regularización distintos del anterior, por ejemplo, un plan de facilidades de pago (párr. 2º), ha de concluirse que la espontaneidad que la norma establece como condición para la dispensa de la denuncia al organismo recaudador y, en caso de denuncia formulada, para obligar al Ministerio Fiscal a desistir de la acción no fue definida por el legislador y bien pudo, entonces, válidamente, ser precisada por vía reglamentaria por el Poder Ejecutivo de la Nación en uso de las facultades que le confiere el art. 99 inc., 2 CN”.

Este instituto vuelve a condiciones de extinción de la acción penal similares a la ley 23.771 en cuanto a los delitos tributarios que abarca, y más favorables aún en cuanto a la de no hacer pago total sino simplemente acogerse a un RAF. En diciembre de 2002 este régimen fue derogado.

## **5. Ley 26.476.**

---

<sup>8</sup> B.O. del 2/11/2001 (LA 2001- A-108)

<sup>9</sup> B.O. 26/11/2001 (LA 2001- D-4938)

<sup>10</sup> CSJN, B. 766 XXXIX, recurso de hecho, “Bakchellian, Fabián y otros s/infracción ley 24.769”, causa 3977- sent de 28/9/2004.

La recientemente sancionada ley 26.476, “Régimen de regularización impositiva, promoción y protección del empleo registrado con prioridad en Pymes y exteriorización y repatriación de capitales”, también previó la extinción de la acción penal por pago.

En la mencionada ley se disponen regímenes de regularización de obligaciones fiscales y provisionales vencidas, o infracciones cometidas al 31 de diciembre de 2007. En este sentido, se permite a los contribuyentes que hayan incumplido las mencionadas obligaciones, acogerse a un plan de facilidades de pago a fin de saldar sus deudas con el Fisco.

Así, se dispone en el art. 1° de la mencionada ley:

“Los contribuyentes y responsables de los impuestos y de los recursos de la seguridad social, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos...podrán acogerse por las obligaciones vencidas o infracciones cometidas al 31 de diciembre de 2007, y con excepción de los aportes y contribuciones con destino al sistema nacional de obras sociales, al régimen de regularización de deudas tributarias y de exención de intereses, multas y demás sanciones que se establece por el presente título”.

Este acogimiento, podrá formularse por única vez desde el mes de febrero y hasta el 31 de agosto de 2009.

Se incluyen en este régimen las obligaciones que se encuentren en curso de discusión administrativa, contencioso administrativa o judicial, siempre y cuando el demandado se allane incondicionalmente y, en su caso, desista y renuncie a toda acción y derecho, incluso el de repetición asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos. Dicho allanamiento procederá en cualquier etapa o instancia administrativa, contencioso administrativa o judicial.

El acogimiento al régimen producirá la suspensión de las acciones penales en curso y la interrupción de la prescripción penal, cualquiera sea la etapa del proceso en que se encuentre la causa, siempre y cuando la misma no tuviere sentencia firme.

La cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el régimen de la ley 26.476, ya sea de contado o mediante plan de facilidades de pago, producirá la extinción de la acción penal, en la medida que no existiera sentencia firme.

El incumplimiento total o parcial del plan de facilidades de pago, implicará la reanudación de la acción penal o la promoción por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos de la denuncia penal que corresponda, en aquellos casos en los que el acogimiento se hubiere dado previamente a su interposición, y el comienzo del cómputo de la prescripción penal”.

A través de la extinción de la acción penal regulada por la ley 26.476, pueden beneficiarse todos los contribuyentes que estén siendo perseguidos penalmente por cualquiera de los delitos previstos por las leyes 23.771 y 24.769, con la única condición de que no exista sentencia firme; y con absoluta independencia de lo establecido por el art. 16 LPT.

Este régimen ha sido, probablemente, el de mayores beneficios para los contribuyentes sujetos a procesos penales tributarios:

- Se aplica a todos los delitos tributarios (incluyendo evasión agravada, que tiene un mínimo de tres años y medio), salvo fraude en diferimientos fiscales.
- Ofrece un plan de pagos de deudas fiscales con beneficios nunca antes previstos (120 cuotas, intereses reducidos, anulación de multas).

Si el contribuyente cancela la deuda reclamada por el Fisco al contado, se extingue la acción penal que pesa en su contra. Si acaso optase por cancelar dicha deuda en cuotas, quedará suspendida la acción hasta el momento en el que abone la totalidad de las cuotas; canceladas todas, se extinguirá la acción penal.

## **6. Proyecto de reforma de la LPT. Proyecto remitido por el PEN a conocimiento del Congreso Nacional junto con el mensaje n° 379.**

Como vemos, con la ley 26.476 se logró cerrar numerosas causas penales por evasión, aún casos de evasiones agravadas, y ello parecía indicar hacia dónde estaba dirigida la política criminal de nuestro país respecto de los delitos tributarios; que, en pocas palabras, puede decirse que se inclinó hacia la prevalencia de la recaudación por sobre la sanción penal.

Sin embargo, el *Proyecto* se dirige hacia otra dirección: sólo estará exento de responsabilidad penal aquél que regularice su situación de manera previa a cualquier inspección, observación o denuncia. Es decir, excluye del todo a aquellos contribuyentes que están siendo sometidos a proceso, o que han sufrido alguna inspección del ente recaudador.

El artículo 14 del *Proyecto* propone reemplazar el artículo 16 de la LPT por el siguiente:

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

## **7. Posiciones doctrinarias.**

Doctrina ha oscilado entre dos posiciones: una a favor del instituto y otra en contra.

### **A favor de la extinción.**

Fonrouge y Navarrine: Asumen que la evasión es un delito de peligro abstracto, en donde se presume, de pleno derecho, que el hecho es la tentativa de otro delito (ej. tenencia ilegal de armas). El pago voluntario sería una especie de desistimiento voluntario de la tentativa y la extinción de la acción penal es coherente con los principios generales del derecho penal, en cuanto a las consecuencias normativas del desistimiento voluntario en general.

### **En contra de la extinción.**

Borinsky y Catania: Argumento de caballo de Troya. Por un lado mediante la ley penal tributaria se pretende crear una nueva conciencia tributaria, bajo el mensaje de que las evasiones serán castigadas penalmente, pero luego se permite la huída del proceso penal tributario con el simple pago del capital adeudado.

Es el problema de la creación de una responsabilidad fiscal a que garantice buenos niveles de recaudación a largo plazo y la tensión de las necesidades financieras de corto plazo.

## **8. Críticas al régimen de extinción de la acción penal tributaria.**

### **8.1. Yuxtaposición de regímenes.**

Dado el principio de ley más benigna, no puede descartarse que a un mismo delito tributario se le podría aplicar simultáneamente dos, tres o hasta los cuatro regímenes de extinción.

De esta forma el sujeto a proceso puede sopesar qué régimen le conviene más, tanto desde el punto de vista penal como desde el punto de vista económico-financiero

### **8.2. Ausencia de una política criminal clara en materia de delitos tributarios.**

A lo largo de estos veinte años, desde que entró en vigor la primera ley penal tributaria, el mensaje legislativo ha sido esquizofrénico.

Por un lado se sancionaron leyes que castigaban los delitos tributarios, aumentándose progresivamente las penas (hasta tornarlas inexcusable para ciertos delitos); por otro lado se fueron ofreciendo, progresivamente, regímenes de fuga del proceso penal tributario cada vez más abarcativos en cuanto a los delitos incluidos y cada vez más beneficiosos en cuanto a las condiciones financieras de los planes de pago.

Esta *esquizofrenia* a la que se somete al contribuyente, en la que un día se le señala que si paga no sufrirá persecución penal, y otro día se le quita la posibilidad de hacerlo (como el nuevo proyecto de ley); resulta la expresión máxima de la falta de una política criminal concreta respecto de la persecución de los delitos tributarios; extremo que afecta en profundidad a la seguridad jurídica, merced a la constante modificación de las reglas de juego.

Así, lo manifestó, entre otros, el Diputado Villaverde durante la sesión de la Cámara de Diputados con motivo de la discusión de la ley 26.476: “Este proyecto presenta una fuerte contradicción con esa idea de instaurar una nueva cultura tributaria a partir de la crisis del año 2001...Es muy grave que se quiebre esa cultura tributaria”.