



LA LEY 26.860 Y LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL PARA LOS DELITOS TRIBUTARIOS

Rafael Berruezo*

La ley 26.860

Como sabemos en el mes de mayo de este año, se sancionó la ley 26.860 denominada **EXTERIORIZACIÓN VOLUNTARIA DE LA TENENCIA DE MONEDA EXTRANJERA EN EL PAÍS Y EN EL EXTERIOR**, o como *Ley de Blanqueo de Capitales*, como se la denomina en los medios de prensa.

En ella se crea los CEDIN, que serán entregados a cambio del dinero que se blanqueen, esto es el contribuyente que tuviere dinero en el país y/o en el extranjero no declarado, lo ingresa al sistema financiero argentino, a cambio recibe CEDIN, sin que tenga que informar el origen de los fondos, con algunas excepciones dispuesta por la propia ley, esto es, lo expresado en el art. 14: *“Quedan excluidas del ámbito de esta ley las sumas de dinero provenientes de conductas susceptibles de ser encuadradas en los términos del artículo 6° de la ley 25.246 relativas al delito de lavado de activos y financiación del terrorismo. Las personas físicas o jurídicas que pretendan acceder a los beneficios del presente régimen deberán formalizar la presentación de una declaración jurada al respecto; ello sin perjuicio de cualquier otra medida que resulte necesaria a efectos de corroborar los extremos de viabilidad para el acogimiento al presente. En los supuestos contemplados en el inciso j), del punto 1 del artículo 6° de la ley 25.246 (Delitos de la Ley Penal Tributaria), la exclusión será procedente en la medida que se encuentre imputado.”*

Los beneficios establecidos en la ley están en los artículos 5°, 9° y 10°. Por un lado, se dispone que el importe exteriorizado no estará sujeto a impuesto especial alguno (art. 5°).

Especial para la revista Pensamiento Penal.

* Abogado (Universidad Nacional de Córdoba). Magister en investigación (Universidad del Rey Juan Carlos - España). Doctorando (Universidad de Mendoza).



Por el otro, se establece que no deberá declararse el origen de los fondos sin perjuicio de lo dispuesto por la ley 25.246 (art. 9°); los fondos así exteriorizados no estarán sujetos a la presunción de incremento patrimonial no justificado del inciso “f” del artículo 18 de la ley 11.683 (art. 9° inciso “a”); los fondos quedan liberados de toda acción civil, comercial, penal tributaria, administrativa, cambiaria —con ciertas excepciones— y profesional; tanto respecto al titular de las divisas que se exteriorizan, como, en el caso de una persona de existencia ideal, respecto a sus responsables, aunque queda expresamente aclarado que aquel beneficio no abarca las acciones de los particulares (inciso “b”); y los titulares de los fondos declarados quedan eximidos del pago de impuestos nacionales (inciso “c”) y en aquellas sociedades que no son de capital, se extiende la eximición de ganancias a sus socios en proporción a su participación societaria (art. 10°).

Ahora bien, el comentario sobre esta ley se va a centrar en la eximición de persecución penal tributaria, tal como lo dispone el art. 9 inc. “b”, esto porque no es la primera vez que sucede en nuestro país, el dictado de una ley con fines de regularización por parte de los contribuyentes a cambio de no proceder a la persecución penal prevista en la ley 24.769. Con lo cual se abre el debate si la persecución penal tributaria, tiene una finalidad penal o simplemente tiene una finalidad recaudadora bajo amenaza de cárcel.

Por ejemplo, Luis Rodríguez Ramos expresa que es evidente que no merece la pena ni debe acudir al derecho penal para defender un bien jurídico previamente defendido y configurado en otro ámbito jurídico, si en él no se han agotado las posibilidades de protección¹.

Sin perjuicio del respeto que debe dársele al principio de mínima intervención penal, la doctrina en general coincide en que a las conductas fraudulentas vinculadas al sistema tributario que acarreen consecuencias altamente dañosas socialmente debe incluirlas

¹ Rodríguez Ramos, Luis, *Los "fraudes del IVA" y las limitaciones del derecho penal "ancilar"*, en “Hacia un derecho penal económico europeo. Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann”, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1995.



en el marco de la legislación penal delictual y la realización de las conductas prohibidas u ordenadas por aquellas normas ser objeto de sanciones que trasciendan el ámbito penal infraccional no delictual².

Si algo justifica la intervención del Estado en la Economía es precisamente el orden coercitivo, cuya regulación se encomienda a la Hacienda Pública, que aparece como bien jurídico protegido en el delito fiscal³.

Derecho Penal económico

En primer lugar vale dejar sentado que debemos encuadrar adecuadamente el Derecho penal económico en el marco del Derecho penal general, y en ese sentido, no es ajeno a las exigencias generales de Justicia y del bien común. El Derecho penal debe mostrar a todos y cada uno de los miembros de la sociedad que los requerimientos de la ley son actuales y, de este modo, promover la confianza en esta vigencia de las normas jurídicas⁴.

También debemos decir que la misión del derecho penal es proteger los valores elementales de la vida en comunidad. Asimismo, toda acción humana, para bien o para mal, está sujeta a dos aspectos valorativos diferentes. El derecho penal quiere proteger antes que nada determinados bienes vitales de la comunidad. Esta protección de bienes jurídicos la cumple en cuanto prohíbe y castiga las acciones dirigidas a la lesión de bienes jurídicos. Luego, se impide el desvalor material o de resultado mediante la punición del

² Catania Alejandro, *Régimen Penal Tributario*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007, p. 38.

³ Muñoz Conde, Francisco, *La ideología de los delitos contra el orden socio-económico en el Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal*, en "Cuadernos de Política Criminal", Nº 16, Instituto de Criminología, Madrid, 1982, p. 129.

⁴ Pérez del Valle, Carlos, *Introducción al Derecho Penal Económico*, en Bacigalupo, Enrique (Dir.) "Derecho penal económico", Hammurabi, Buenos Aires, 2004, p. 35.



desvalor de acto, y de esta forma se asegura la vigencia de los valores éticos-sociales de carácter positivo, como el respeto a la vida⁵.

El bien jurídico tutelado por el Derecho penal económico consistiría en el denominado orden económico, constituido por bienes jurídicos supraindividuales propios de la economía social de mercado. Con esta visión, se pretende permitir o, más aún, se procura garantizar el ejercicio de la libertad real de las personas, sin que la libertad que de reducida a una idea meramente formal y desprovista de contenido concreto⁶.

Siguiendo este postura, hay que tener presente que la sanción del cualquier ley tiene, como fin último, la protección del bienestar de la comunidad. En este sentido, el establecimiento de normas mediante las cuales se tutela la protección del orden económico, no tiene como objetivo la protección de determinadas actividades como fines en sí mismas ni la tutela de los intereses de determinados agentes de la economía o de un sector de ésta: es decir, ni aquellas normas, ni aquellas actividades, ni la protección de aquellos agentes, o de un sector de la economía, constituyen fines en sí mismo. En definitiva, aquellas normas sólo son medios o instrumentos para tutelar el bienestar de la comunidad toda⁷.

Ahora bien cuando se analiza la legislación nacional Penal Económica, parecería por un momento que el legislador argentino a principio de los 1990 sólo tenía para ofrecer a la sociedad la reprimenda penal tributaria como elemento de “caja”, plagada de errores de copia de otros ordenamientos disímiles de la misma índole, con relación al sistema nacional⁸.

⁵ Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007, p. 24.

⁶ Grabivker, Marcos, *El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales*, en Altamirano, Alejandro, Rubinska, Ramiro M. (Coords.), “Derecho Penal Tributario”, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, T. I, p. 22.

⁷ Grabivker, Marcos, *El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales*, en Altamirano, Alejandro, Rubinska, Ramiro M. (Coords.), “Derecho Penal Tributario”, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, T. I, p. 23.

⁸ Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, Astrea, Buenos Aires, 2006, p. 72.



Así encontramos una inducción al pago del impuesto evadido, por parte de los presuntos evasores a utilizar el art. 14 de la ley 23.771 o el art. 16 de la ley 24.769, para salvar la propia subsistencia de sus negocios sociales, ante los embargos que devienen de un auto de procesamiento criminal, y de la pérdida del crédito bancario y comercial, quedando en evidencia que el objetivo de la monetización penal ha cumplido los fines programados por la autoridad pública⁹.

No debe desconocerse que, para legitimar el injusto penal en el campo tributario, se deben considerar las condiciones concretas de cada país a la época en que se dicta la criminalización y a los enfoques que se le otorgan a la reprimenda para desnudar su matiz ideológico, que en más de una ocasión es antagónico a preceptos básicos¹⁰.

Delito tributario

Al delito tributario se lo ve como un delito, pero que ataca distintos bienes jurídicos, así:

a.- El ilícito tributario contra el poder tributario del estado; en este sentido, una corriente considera que el delito tributario, es un delito contra el poder tributario del Estado, y así, debe tenerse presente que el poder tributario es un prius de la relación que se establece entre el impositor y el contribuyente, por lo cual, desde esta concepción se termina por identificar la conducta delictiva con una suerte de desobediencia de los ciudadanos a la voluntad del Estado de imponer sus tributos¹¹.

b.- Por otro lado, otra corriente doctrinal expresa que el delito tributario, es un delito contra el deber de colaboración de los contribuyentes. En este sentido, se pretende que la relación entre el Estado que impone un tributo y los contribuyentes se encuentra construida sobre la base de un deber de colaboración de éste para con aquél, entonces la

⁹ Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, Astrea, Buenos Aires, 2006, p. 73.

¹⁰ Díaz, Vicente Oscar, *Ilícitos tributarios*, Astrea, Buenos Aires, 2006, p. 75.

¹¹ Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007, p. 41.



violación de las normas del derecho penal tributario implica, una violación de ese deber jurídico de colaboración, o si se quiere, de los deberes de lealtad o veracidad de su comportamiento frente a la Hacienda Pública¹². En esta postura se enrola Spisso.

Catania¹³ en relación a esta postura, considera que una de las consecuencias de esta postura es que, si se pretendiese valorar el incumplimiento de este deber como bien jurídico, se constituiría a los delitos tributarios en meras infracciones formales carentes de un sustrato material sobre el cual construir la antijuridicidad de la conducta.

c.- Por su parte Pérez Royo, sostiene que el bien jurídico en el delito tributario, es el correcto desarrollo y desenvolvimiento de la función tributaria. Así, la hacienda Pública no es considerada como un conjunto patrimonial, sino como el titular de funciones públicas, específicamente su función será la efectiva actuación de las normas tributarias, por medio de las potestades, derecho y deberes que se le atribuyen a la Administración. Por lo tanto la violación de las normas de derecho penal tributario afectaría el interés de la Administración Pública al regular y al normal desenvolvimiento de las actividades de liquidación, recaudación y control que a aquélla le fueron conferidas¹⁴.

A esta postura Catania¹⁵ le hace las mismas críticas que la posición anterior, y así dice que, el objeto de protección de estas normas, al estar constituido por el normal desarrollo de la Administración, de conformidad con las normas que regulan su ejercicio, se transformaría en la autoprotección de la administración tributaria. Al constituirse el disvalor de resultado con la afectación de la función administrativa se obtendría un campo de punibilidad excesivamente amplio, toda vez que cualquier afectación sobre el proceso de la gestión tributaria formaría parte de la prohibición.

¹² Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007, p. 41.

¹³ Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007, p. 41.

¹⁴ Pérez Royo, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 319.

¹⁵ Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007, p. 42.



d.- Por otro lado están los que ven al delito tributario como un delito contra el patrimonio. El bien jurídico tutelado en este ilícito es el patrimonio del Estado. Es decir, los delitos tributarios compondrían un sector de los delitos patrimoniales, en cuanto afectarían los intereses patrimoniales del Estado¹⁶.

Deberes del Estado y la obtención de fondos para su cumplimiento

El Estado Argentino tiene a su cargo deberes que son esenciales y que no son sustituibles. El cumplimiento de aquellas obligaciones no puede ser delegado por aquel Estado a otras entidades o personas, y no pueden privatizadas¹⁷. Estas funciones son: Asegurar la educación primaria, asegurar el sistema de justicia, otorgar seguridad a las persona y a los bienes de estas, y asegurar un sistema mínimo de salud.

Para poder llevar adelante el cumplimiento de las obligaciones ineludibles del Estado, este debe contar con los recursos necesarios que los habitantes deben aportar por vía del pago de los impuestos¹⁸.

Y es así que el Estado, cada vez más seguido utiliza el impuesto como un instrumento de política económica. En efecto, si un Estado, por medio de su gobierno, decide procurar el desarrollo de una actividad determinada (comercial o industrial), o el crecimiento económico de una zona determinada del país incentivando la realización de actividades en aquel lugar, es usual que se exima del pago de uno o de varios tributos, de manera definitiva o temporal, o que se difiera el pago de aquéllos, a que se otorgue algún tipo de

¹⁶ Bajo Fernández, Miguel y Bacigalupo, Silvina, *Delitos Tributarios y previsionales*, Hammurabi, Buenos Aires, 2001, p. 55 y ss.

¹⁷ Grabivker, Marcos, *El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales*, en Altamirano, Alejandro, Rubinska, Ramiro M. (Coords.), "Derecho Penal Tributario", Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, T. I, p. 33.

¹⁸ Grabivker, Marcos, *El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales*, en Altamirano, Alejandro, Rubinska, Ramiro M. (Coords.), "Derecho Penal Tributario", Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, T. I, p. 34.



ventajas impositivas. No hay dudas, que este tipo de medidas estatales no sólo que son lícitas, sino también loables, pues generan fuentes de trabajo¹⁹.

Esto, también se justifica en el sentido de que, ningún Estado puede funcionar, aún de modo mínimo, si no cuenta con los ingresos provenientes de la recaudación tributaria. Si esta función no se lleva a cabo como corresponde, la consecuencia inevitable es que las obligaciones estatales esenciales, no se pueden cumplir y no se cumplen²⁰.

Y es por ello que lo peor que le puede pasar al Estado es que sus habitantes no cumplan con sus obligaciones tributarias y así contribuir con la Hacienda Pública. Estos siempre existieron y existirán, es así que en un primer momento está prevista la persecución administrativa para su cobro a través de la ley 11.683, pero como esto fue insuficiente y siguiendo legislaciones extranjeras se sancionan leyes que estatuyen como delitos tributarios determinados comportamientos que van más allá del mero no pago de impuestos.

Así, a partir de la sanción de la primera ley penal tributaria la 23.771, en el año 1990, la sociedad comenzó a tomar en cuenta que algunas transgresiones fiscales podrían constituir delitos penales. Y desde ese momento, comenzó la discusión sobre si esta ley era con fines recaudatorio.

En este sentido Grabivker expresa que: *“Una ley penal no debería ser considerada, y menos aún utilizada, como un instrumento de recaudación. No obstante, no parecería que ésta haya sido la idea inicial al sancionarse aquel primer cuerpo normativo, por que el establecimiento del instituto de la extinción de la acción penal, del modo tan general como*

¹⁹ Grabivker, Marcos, *El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales*, en Altamirano, Alejandro, Rubinska, Ramiro M. (Coords.), “Derecho Penal Tributario”, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, T. I, p. 34.

²⁰ Grabivker, Marcos, *El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales*, en Altamirano, Alejandro, Rubinska, Ramiro M. (Coords.), “Derecho Penal Tributario”, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, T. I, p. 35.



se hizo por la ley 23.771, debería ser considerado como un indicador del objetivo esencialmente recaudatorio²¹, que tenía aquella ley.-

Este objetivo recaudatorio lo vemos en el anterior artículo 14 de la Ley 23.771, y en la redacción del artículo 16²² original y del actual de la ley 24.769, aunque se ha visto bastante reducida la posibilidad de extinción de la acción penal por pago con la actual redacción, lo cual podría hacer pensar en un cambio de postura. Pero a la luz de la ley comentada, pareciera que es solo una impresión

Pero como veremos la ley comentada, no fue la única que dispuso la extinción de la acción penal, otras normas de distintas jerarquías, se fueron estableciendo regímenes de presentación espontánea y de facilidades de pago, y la imposición al Ministerio Público Fiscal²³ de no llevar adelante el ejercicio de la acción pública y desistir de ésta en determinadas condiciones; todo esto con una clara finalidad recaudatoria²⁴.

En algunos casos se justificaría en el art. 113 de la ley 11.683, faculta al Poder Ejecutivo Nacional a disponer por el término que considere conveniente, con carácter general o para determinadas zonas o radios, la exención total o parcial de multas y cualquier otra sanción por infracciones relacionadas con todos o cualquiera de los gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización esté a cargo de la Dirección General Impositiva. Constituyendo esta norma una causa de extinción de las acciones por los delitos tipificados en la ley 24.769, al establecer un régimen de “presentación espontánea”²⁵.

²¹ Grabivker, Marcos, *El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales*, en Altamirano, Alejandro, Rubinska, Ramiro M. (Coords.), “Derecho Penal Tributario”, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, T. I, p. 37.

²² **Artículo 16, ley 24.769:** 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. (*Artículo sustituido por art. 14 de la Ley N° 26.735 B.O. 28/12/2011*).

²³ Art. 73 de la ley 25.401.

²⁴ Grabivker, Marcos, *El reproche penal de los delitos fiscales y previsionales*, en Altamirano, Alejandro, Rubinska, Ramiro M. (Coords.), “Derecho Penal Tributario”, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, T. I, p. 38.

²⁵ Soler Osvaldo H., *Tratado de Derecho Tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 865.



En contra de esta posibilidad de extinguir la acción penal por pago, doctrina autorizada expresa que, la posibilidad de extinguir la acción penal por el pago del perjuicio ocasionado al Fisco resulta un instituto totalmente extraño en el sistema jurídico-penal. Su mera existencia implica la introducción de quizás insospechadas dificultades de fundamentación de la pena como instituto²⁶. El art. 16 de la Ley Penal Tributaria introduce una medida casi desconocida, generadora de desigualdades, ya que, da la posibilidad de evitar la pena y la condena misma por un hecho ilícito ya concluido²⁷.

Así se podría sostener que si la norma tributaria indica: *“debes pagar el tributo o serás sancionado”*, la sostenida reiteración de planes de regularización, moratorias, perdones, y demás regímenes –con fines exclusivamente recaudatorios- que permiten el pago de aquellos tributos no ingresados oportunamente, sin que exista algún tipo de sanción y, en algunos casos, sin que se cobren sumas actualizadas, y en ocasiones, se lleve adelante en pagos de hasta diez años han transformado la norma antes mencionada en: *“debes pagar el tributo, en el momento primigeniamente debido o en alguna moratoria posterior, o serás sancionado”*²⁸.

Por lo tanto se afirma que, la devastación de la conminación penal que representan las normas como las indicadas, acentúan el carácter simbólico del derecho penal, más aún, en cuanto a derecho penal económico se trata. Por eso, mejor sería despenalizar estas conductas que mantener una estructura punitiva mal construida y con cláusulas y con cláusulas de escape que no sólo desincentivan el cumplimiento en debito tiempo de los deberes, sino que además fortalecen los factores de impunidad de aquellos individuos que poseen mayor disponibilidad económica²⁹.

²⁶ Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F., *Delitos Tributarios*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008, p. 267.

²⁷ Orce, Guillermo y Trovato, Gustavo F., *Delitos Tributarios*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008, p. 268.

²⁸ Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007, p. 276.

²⁹ Catania, Alejandro, *Régimen Penal Tributario*, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2007, p. 276.



Conclusión

En este escueto comentario referido a la conocida ley de blanqueo, ley 26.860, concretamente en la posibilidad de la extinción de la acción penal para los delitos tributarios con la compra de CEDIN, es reinstalar el debate si la persecución penal tributaria es realmente penal, o si bien es una herramienta que utiliza el Estado de amenaza de prisión para los que no paguen sus impuestos.

Desde nuestra postura, es derecho penal, y en principio no debería establecerse leyes que permitan la extinción de la acción penal mediante el pago, pero no es menos cierto también que es una muy buena herramienta para el Estado de presión a los contribuyente, y en casos como el que estamos atravesando, esto es, de necesidad de recaudar por parte del estado de liberar a estos de la persecución penal, a cambio del pago del dinero evadido y así lograr un aumento en las arcas públicas.

Esto último no es lo más recomendable, pero es una realidad que existe y difícilmente cambie.