**Artículo 16 Ley 27.430**

Tal como surge del título, el objeto del presente trabajo será examinar el artículo 16 del nuevo Régimen Penal Tributario.

Es dable destacar que este nuevo régimen, se encuentra previsto en el artículo 279 de la Ley 27.430, la que fue sancionada con fecha 27 de diciembre del 2017 y publicada en el Boletín Oficial con fecha 29 del mismo mes y año.

Este Régimen Penal Tributario, viene a reemplazar la Ley Penal Tributaria, y en esa lógica el artículo 280 de la Ley 27.430 dispone que se derogue la Ley 24.769.

A lo largo de este trabajo se hará mención de las distintas posturas acerca de cuál es la naturaleza jurídica de este beneficio, así como también se analizarán los distintos requisitos que se deben cumplimentar a los fines de acceder al mismo. Dentro de este análisis, se intentará hacer hincapié en los puntos que puedan llegar a generar discusiones tanto doctrinarias como jurisprudenciales.

Para lograr dicho objetivo, realizaré un análisis comparando el actual artículo 16[[1]](#footnote-1), con el previsto por la Ley 24.769 (mod. por ley 26.735)[[2]](#footnote-2), y sumado a ello, y atento a las semejanzas que presentan ambas redacciones, tomaré distintas consideraciones realizadas por destacados doctrinarios respecto del original art. 16 de la Ley 24.769[[3]](#footnote-3). Asimismo haré mención de algunos fallos que fueron dictados en el marco del art. 14 de la Ley 23.771[[4]](#footnote-4).

Como se verá, este instituto permite que en determinadas ocasiones y siempre que se cumplan con determinados requisitos, que el imputado se fugue del proceso penal. Como sostuvieron destacados doctrinarios respecto del original texto del art. 16 de la Ley 24.79 se trata de “…un acto unilateral, que importaba satisfacer los requisitos legales para obviar la persecución penal. A través de una enunciación descriptiva, el artículo indicaba diferentes condiciones que deben presentarse para que el juez interviniente deba declarar la extinción de la acción”.[[5]](#footnote-5)

Por otro lado, debo decir que el fin de la Ley Penal Tributaria no es otro sino desalentar la evasión tributaria y la comisión de los delitos allí previstos, pero siendo que la propia ley le posibilita fugarse del proceso a quien delinque, sumado a los blanqueos y moratorias, sumado a que la mayoría de las penas previstas por el Régimen Penal Tributario posibilitan la suspensión de juicio a prueba, sumado a que los montos se actualizan cada 5 años y se aplica la llamada ley penal más benigna, no se logra otro más que el efecto contrario.

Considero válidas y vigentes las valoraciones previas realizadas por el Dr. Catania en cuanto expone: “Irás preso siempre que no pagues el tributo, no te acojas a la moratoria, no lo pagues durante el proceso penal y te encuentres culpable de una de las conductas prohibidas… en dos ocasiones.”[[6]](#footnote-6)

***I.- Naturaleza Jurídica***

Una primera postura entiende que se trata de una excusa absolutoria. El doctrinario Núñez enseña que las mismas son circunstancias que sin afectar la tipicidad, la antijuridicidad o la culpabilidad, en atención a razones de política criminal, eximen de pena al autor de determinados delitos o al delito en sí.[[7]](#footnote-7)

En esta postura se ubica Chiara Díaz, para quien “se trata de una excusa absolutoria… (y) la incriminación y castigo son resignados en función de ciertas condiciones, fundamentalmente el pago de la obligación fiscal.”[[8]](#footnote-8)

Otros autores exponen: “En tal sentido, estima que el accionar evasivo está en principio, acreditado al menos para los organismos de recaudación, pero la incriminación y castigo son resignados en función de ciertas condiciones, fundamentalmente ante el pago de la obligación fiscal.”[[9]](#footnote-9)

Una segunda postura, entiende que la cláusula del art. 16 se asemeja a la reparación del daño. Ante la satisfacción del daño no habría razón para aplicar penal alguna.

Una tercera postura entiende que se trata de una causal de extinción de la acción penal. La extinción de la acción penal es la pérdida del derecho del Estado para ejercer su poder punitivo contra quien ha cometido un delito. En estos casos cesa el derecho de imponer la pena, hacerla efectiva o continuar exigiendo su cumplimiento.

Para quienes sostienen esta postura, esta causal de extinción de la acción se adiciona a las previstas en el art. 59 del Código Penal[[10]](#footnote-10).

Una cuarta postura, entiende que esta cláusula se ajusta al llamado principio de oportunidad penal. El principio de oportunidad determina legislativamente autorizaciones para prescindir de la persecución penal en ciertos casos definidos por la ley. El mencionado principio “se traduce en la facultad dispositiva de la acción penal en función de criterios de oportunidad en la promoción y persecución del proceso”[[11]](#footnote-11)

Una quinta postura, elaborada por Maier y Bovino, considera que la naturaleza de la cláusula contemplada en el art. 14 de la Ley 23.771 (asimilable a la cláusula bajo estudio), implicaba una extensión temporal del desistimiento voluntario, el cual opera tanto para la tentativa como para el delito consumado.[[12]](#footnote-12)

Desde mi punto de vista, adhiero a quienes sostienen que se trata de una causal de extinción de la acción penal.

***II.- Condiciones de aplicabilidad***

“***En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá…”***

Uno de los principales problemas que presentaba la antigua redacción del art. 16 de la Ley 24.769 (mod. Ley 26.735) era si el mismo era aplicable sobre todos los delitos previstos en dicho cuerpo normativo, o si por el contrario, solo era aplicable a los delitos de evasión tributaria y evasión previsional, en ambos casos tanto simple como agravada.

Una primera postura, entiende que el art. 16 resultaría aplicable solo a los delitos de evasión, tanto tributaria como previsional por los motivos que he de exponer a continuación.

En primer lugar señalan que el legislador ha limitado el beneficio de la extinción de la acción penal solo a la evasión simple y agravada de tributos nacionales y la evasión simple y agravada de los Recursos de la seguridad Social, dejando así fuera del alcance de este beneficio al resto de los tipos penales de la Ley 24.769 en tanto que de la redacción del mencionado artículo se ha establecido que: “*El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando**cumplimiento a las* ***obligaciones evadidas****…”*

En ese mismo entendimiento parte de la doctrina sostiene que: *“...el legislador previó que la aplicación de este instituto que posibilita la fuga del proceso penal de quienes puedan pagar determinada suma de dinero se relacionaría únicamente con los delitos de evasión tributaria y de recursos de la seguridad social simples, excluyendo (no incluyendo) de esta manera a los restantes delitos previstos por la ley 24.769 y, por supuesto, a los restantes delitos previstos por otras leyes...”[[13]](#footnote-13)*

Por su parte el doctrinario Fridenberg enseña que: “*la interpretación de la ley consiste en una operación intelectual por la que se pretende conocer cuál es el tipo de comportamiento humano futuro descripto abstractamente por aquella, cuál es la definición del signo normativo de aquel (prohibido, obligado, permitido) y cuáles son las consecuencias jurídicas previstas para el caso en que el comportamiento descripto se produzca” (conf. Sala B, reg. 668/97). Por lo tanto, la norma en cuestión (Art. 16 Ley 24.769) es suficientemente clara y precisa en punto a que solo interesa, al legislador, que el beneficio de la extinción de la acción penal alcance a los casos previstos por los artículos 1° y 7° de la citada norma legal. En consecuencia, en atención a que la inconsecuencia o falta de previsión no se suponen en el legislador (conf. CSJN –Fallos T 303:1965; 304:794; 954, 1733,1820 y 1822; 305:538 y 657; 306:721; 307:518) no corresponde, por vía de interpretación judicial, modificar normas cuyo significado fue precisado por el legislador” CNAPE, Sala B; in re “Vázquez Gil” del 02/03/2001, “Mantenimiento Cema”, del 14/10/1999...”[[14]](#footnote-14)*

Parte de la jurisprudencia ha resuelto en esta misma línea de pensamiento. Es dable destacar un pronunciamiento del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N°9 por medio del cual expresó que “..*.ya se pronunció por el rechazo de la excepción de la falta de acción interpuesta, en el entendimiento de que, la excusa absolutoria prevista por el artículo 16 de la ley, solamente abarca los casos de evasión (tributaria o previsional, tanto simple como agravada); es decir: la modificación habría venido a ampliar las hipótesis delictivas con relación al texto anterior, mejorando la técnica legislativa al agrupar bajo el rótulo «obligaciones evadidas» los tipos penales que antes identificaba por el número del artículo de la ley; espectro del que, no obstante, quedaba excluido el artículo 9 de la ley 24769, en la medida de que esas obligaciones non eran técnicamente “evadidas” sino apropiadas...*”[[15]](#footnote-15)

Quienes sostienen esta postura, entienden que si bien, el art. 16 establece que operará el beneficio en caso de dar *“...cumplimiento a las obligaciones evadidas...”,* sin hacer mención al articulado especifico – arts. 1° y 2° de la ley 24.769 antes de la reforma-, su naturaleza se mantiene, refiriéndose únicamente a obligaciones impositivas y previsionales, evadidas –entiéndase simples y agravadas-.

Una postura contraria, sostiene que el art. 16 era no solo aplicable a los delitos de evasión contemplados en los arts. 1, 2, 7 y 8 sino que también al resto de los delitos previstos por la Ley Penal Tributaria.

Para sostener ello, fundamentan que la Ley contempla en su título I las disposiciones referidas a los delitos tributarios y en su título II las que conciernen a los recursos de la seguridad social, siendo que la norma aquí analizada está incluida en el título IV de la Ley, el cual se encabeza por el acápite “Disposiciones Generales” lo que implica que es aplicable a todos los casos.

Respecto de la frase “*obligaciones evadidas*” refieren que el incumplimiento a una obligación configura en definitiva una obligación evadida atento no haber cumplido con su deber, motivo por el cual entienden que dicha frase no hace alusión exclusivamente a los delitos de evasión, por el contrario, abarca también al resto de los delitos previstos.

En ese sentido se ha pronunciado parte de la jurisprudencia. Es dable destacar un reciente pronunciamiento de la Cámara Federal de Casación Penal Sala IV, en el que, en el voto minoritario del señor juez Juan Carlos Geminiani el mismo expresó que: “*En autos, el anterior artículo 16 de la ley 24.769 reformada por la 26.735, vigente al momento de los hechos no efectuaba distingo alguno entre los delitos previstos en la ley penal tributaria a los que resulta aplicable, por lo que no puede concluirse que el delito que es objeto de imputación en el presente proceso, calificado en los términos del artículo 9 de la ley 24.769 quede excluido de la aplicación del instituto en cuestión.*”[[16]](#footnote-16)

Asimismo, la doctrinaria Catalina García Vizcaíno dice que las pautas interpretativas del art. 16 de la LPT se dieron en la reunión nro. 5 del Consejo Consultivo Impositivo del 30/04/2013 y que se concluyó lo siguiente: Comprende los delitos de evasión tributaria (art. 1º y 2º), aprovechamiento indebido de subsidios (art. 3º), apropiación indebida de tributos (art. 6º), evasión previsional (art. 7º y 8º) y apropiación indebida previsional (art. 9º).[[17]](#footnote-17)

Lo cierto es que con la sanción del nuevo Régimen Penal Tributario, la redacción del art. 16 establece específicamente sobre que artículos será aplicable, volviendo así a la redacción original del art. 16 de la Ley 24.769 el cual también establecía expresamente sobre que artículos era aplicable.

En ese sentido, actualmente el artículo referenciado establece taxativamente para que casos será aplicable dicho beneficio, enumerando a los delitos previstos en los artículos 1°[[18]](#footnote-18), 2°[[19]](#footnote-19), 3°[[20]](#footnote-20), 5°[[21]](#footnote-21) y 6°[[22]](#footnote-22).

En ese sentido, se ha pronunciado el señor juez Juan Carlos Geminiani, en un reciente fallo, en el cual sostuvo que: “…*con fecha 30 de diciembre de 2017, entró en vigencia la Ley Nº 27.430 (B.O. 29/12/2017), que derogó la Ley 26.735 y, en lo que aquí interesa, no solo modificó el monto mínimo para que pueda configurarse el delito de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, sino que* también *en mi opinión* ***delimitó el alcance de la extinción de la acción penal*** *establecida en el artículo 16 de la 27.430*.” [[23]](#footnote-23)

No queda más que interpretar que con anterioridad era aplicable a todos los delitos previstos por la Ley, y que a partir de esta nueva reforma solo será aplicable a los delitos expresamente previstos.

El hecho de que se mantenga la acción penal para el resto de los delitos previstos por el Régimen Penal Tributario, obedece a una cuestión de política criminal atento a la gravedad de los delitos. Por ejemplo, para los casos de los delitos previstos por los arts. 4 y 7 la gravedad del caso radica en haber quebrado la confianza depositada por el Fisco en la relación de intermediación.

Lo cierto es que al habilitar la fuga del proceso para determinados delitos y para otros no, se estaría favoreciendo a quienes desplieguen determinadas maniobras por sobre otros. Así lo refirió Catania en referencia al art. 16 de la Ley 24.769 en cuanto expresó que: “(…) privilegia a quien desarrolla actos evasivos (por el despliegue de acciones ardidosas o engañosas) del tributo o de los recursos de la seguridad social frente a quien, habiendo retenido alguno de aquellos recursos, simplemente no lo deposita”[[24]](#footnote-24)

En contraposición, el Dr. Ruetti entiende que: “no puede hablarse de tal privilegio en tanto existe una sustancial diferencia en la naturaleza de los delitos en cuestión que no permite su equiparación en razón de que en ambos se prevea la misma escala de penas.”[[25]](#footnote-25)

Respecto de un posible planteo de inconstitucionalidad en virtud de entender de que se ha hecho una diferenciación arbitraria por parte del legislador, violando así el principio de igualdad (se desarrollará en el próximo punto), considero que no debe prosperar dicho planteo atento a que tal diferenciación se basa en la distinta naturaleza de los delitos enunciados de los que no se encuentras enumerados.

No obstante ello, entiendo que la nueva redacción de este artículo 16 parecería ser reparadora en el sentido de que finalizará la discusión acerca de si dicho instituto es aplicable a toda la ley o por el contrario a determinados delitos ya que está expresamente previsto.

***“…****la acción penal se extinguirá, si se aceptan y* ***cancelan en forma incondicional y total…”***

Otro punto crítico de este nuevo artículo 16 es discernir si la propia ley está haciendo una diferenciación entre aquellos que posean suficiente dinero para pagar sus deudas con el fisco y de este modo fugarse del proceso penal, de quienes no dispongan de ese dinero y consecuentemente se vean sometidos a un proceso con toda la fuerza de la ley.

Recordemos que el art. 16 en su parte pertinente reza: “…*la acción penal se extinguirá, si se aceptan y* ***cancelan*** *en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios*…”. Es decir que como requisito necesario para la aplicación de este instituto, como ya se dijo anteriormente, es necesario el pago no solo de lo evadido o percibido indebidamente sino que también de sus accesorios (intereses).

Una primera consideración, me lleva a pensar que aquel que evadió o aprovechó indebidamente beneficios fiscales debería tener la posibilidad de cancelar las obligaciones evadidas atento que, en un primer momento, se apropió de dinero que no le pertenecía, pero para poder hacer frente a la pregunta de si la ley hace o no una diferencia entiendo que resulta necesario realizar un análisis abarcativo de esta ley y no solamente de este artículo de forma aislada.

Así, vemos que los montos de este nuevo régimen penal tributario han sido elevados considerablemente (para el delito de evasión simple la condición objetiva de punibilidad pasó de $400.000 a $1.500.000; para el delito de evasión agravada la condición objetiva de punibilidad pasó de $4.000.000 a $15.000.000; para el delito de aprovechamiento indebido de beneficios fiscales la condición objetiva de punibilidad pasó de $400.000 a $.1.500.000; para el delito de evasión previsional simple la condición objetiva de punibilidad pasó de $80.000 a $200.000 y para el delito de evasión previsional agravada la condición objetiva de punibilidad pasó de $400.000 a $1.000.000).

Lo que intentó demostrar es que aquella persona que evadió o aprovecho indebidamente beneficios fiscales, y teniendo en consideración las condiciones objetivas de punibilidad previstas por la nueva ley, es porque tiene un considerable flujo de fondos.

Ya no ocurrirá como antes que una pequeña empresa podría incurrir en cualquiera de los delitos de la Ley Penal Tributaria atento a que los montos habrían quedado desactualizados.

Con la nueva actualización de las llamadas condiciones objetivas de punibilidad, en gran medida, quienes podrán configurar los delitos previstos son los grandes contribuyentes, dejando fuera del alcance de la ley a aquellos de menor entidad. (Por ejemplo: para que una persona jurídica evada $1.500.000 de impuesto a las ganancias, es porque tuvo ganancias sujetas a impuestos por $4.300.000 aproximadamente).

No obstante ello, una postura contraria podría cuestionar la constitucionalidad de la norma atento a que el Estado no podría hacer este tipo de distinciones las cuales resultarían violatorias de la garantía de igualdad consagrada en nuestra Carta Magna.

Ante ello, la pregunta a responder es si, el Estado puede hacer esta distinción y si la misma no viola el principio de igualdad[[26]](#footnote-26) atento a que la conducta desplegada para quien pueda afrontar el pago y para quien no, es la misma, y el bien jurídico lesionado es el mismo.

La CSJN tiene establecido que la garantía de la igualdad consagrada por nuestra Constitución Nacional no impide que el legislador posea legitimación para establecer distinciones valederas entre supuestos que estime diferentes, en tanto tales distinciones no resulten arbitrarias, es decir no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido privilegio, sino a una objetiva razón de desincriminación (Fallos: 321:3630).

El principal motivo para sostener que ambos contribuyentes (tanto el que puso afrontar el pago como el que no) se encuentran en iguales condiciones es que el bien jurídico protegido no es el patrimonio del estado, sino la hacienda pública en sentido dinámico. Tal condición variaría si se sostuviese que lo que protege la Ley Penal Tributaria es la hacienda pública, en tanto que quien pudo pagar, en definitiva habría reparado el daño causado y en esa inteligencia merecería un beneficio por sobre quien no reparo el daño.

Entonces, considerando que el bien jurídico protegido no es el patrimonio del Estado, consecuentemente con el pago no se ha reparado el daño causado, ¿qué es lo que hace diferente a aquel que pudo pagar de aquel que no para poder acceder al beneficio?

Atento a que desde mi punto de vista no hay diferencias entre ambos, entiendo que se trata de una cláusula meramente recaudatoria, la cual pone a quien pudo saldar su deuda en una situación más beneficiosa de aquel que no pudo, sin justificación o motivo (por lo menos jurídico) alguno.

Ahora bien, volviendo a lo anterior quienes sostenían que el bien jurídico protegido no era otro más que la hacienda pública, con la actual redacción del artículo bajo análisis encuentran un nuevo argumento para así sostenerlo.

Sería totalmente coherente, sostener que atento a que lo que se protege es el patrimonio del estado, quien haya integrado el mismo y no adeude nada se pueda fugar del proceso atento que no habría daño alguno. Sumado a ello, el principio de lesividad establece que sólo puede existir un delito cuando las acciones ejecutadas por un individuo afectan al derecho de otro; en consecuencia, el poder punitivo del Estado se manifiesta sólo cuando la conducta de un sujeto afecta a los demás.

Pero este argumento se cae con lo dispuesto en la segunda oración del segundo párrafo del artículo. En el mismo se establece que: “Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.”

Si el bien jurídico protegido sería la hacienda pública, no tendría sentido que el beneficio se otorgará por única vez. Ello permite concluir que el bien jurídico protegido sigue siendo la hacienda pública en sentido dinámico.

IV.- *“…si se aceptan y* ***cancelan en forma incondicional y total las obligaciones*** *evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente* ***y sus accesorios****…”*

No cabe duda alguna, de que quien quiera gozar del beneficio deba cancelar sus obligaciones y sus accesorios. Ahora bien, una de las posibles discusiones se centrará respecto de si la cancelación debe ser efectiva, o si por el contrario, se admite la inclusión de la deuda en un plan de facilidades de pago. Para hacer frente a ese dilema, los distintos autores le dan diferente alcance a la palabra “total”.

Una primera postura entiende que: “…no existe margen para dudar que el pago debe efectuarse de manera total e incondicional, lo cual implica que no es posible pretender un pago total si el imputado se encuentra inmerso en un plan de pagos y aún no ha concluido con su cumplimiento. Es decir, no está vedada esta forma de pago (cuotas), sino que para que opere este instituto el pago debe ser total…”[[27]](#footnote-27)

La CSJN en el fallo “Sigra” [[28]](#footnote-28), por voto mayoritario, determinó que el derecho a obtener la extinción de la acción penal por la sola aceptación de un plan de pagos con prescindencia de que éste sea cumplido en su totalidad o no lo sea, no constituye un “efectivo cumplimiento” de una obligación, pues todo pago en cuotas se considera parcial hasta que se cumple íntegramente con lo debido, y ello sólo ocurrirá cuando la deuda se encuentre definitivamente satisfecha, única oportunidad en la que podrá considerarse operativo el instituto de la extinción de la acción penal (ello respecto el art. 14 Ley 23.771).

Una postura contraria, entiende que: “El actual texto es más contundente al incluir la palabra “total”. Esta última expresión de ningún modo significa que el pago deba hacerse en un mismo acto o al contado; es decir, no restringe ni prohíbe su pago en modalidades fraccionadas, por lo que la adhesión a un plan de pagos y su íntegro y efectivo cumplimiento constituye una circunstancia válida para considerar pagada la obligación…”[[29]](#footnote-29)

Desde mi punto de vista, para dar respuesta a esta discusión no nos debemos enfocar en la palabra total, ya que desde mi punto de vista hace a la cuantía de la obligación, sino que debemos hacer foco en la palabra cancelar. El artículo 16 exige que para que se goce de este beneficio se deben **cancelar** las obligaciones. Es por ello que nos debemos preguntar si, incluir la deuda en un plan de facilidades de pago es cancelar la deuda, y la respuesta a ello es afirmativa.

El art. 24 de la Ley 11.683[[30]](#footnote-30) bajo el título “Facultad a la AFIP para establecer otras formas de pago” establece que la AFIP podrá disponer otras formas de pago de las allí establecidas. Entiendo, que la reglamentación de distintos planes de facilidades de pago obedece a dicho artículo motivo por el cual se debe tener como una forma válida de cancelar una obligación tributaria.

Sin perjuicio de ello, corresponde hacer al fallo de la Cámara de Casación por el cual concluye que solo el pago íntegro de la deuda fiscal era válido para extinguir la acción penal, excluyendo de esta manera al pago en cuotas[[31]](#footnote-31) (todo ello respecto del art. 14 de la Ley 23.771).

Otro de los aspectos que se debe mencionar es que conceptos se deben cancelar. La ley menciona a la obligación evadida, aprovechada o percibida indebidamente y sus accesorios, que no son otros que los intereses.

Respecto de que debemos entender por obligación evadida, aprovechada o percibida indebidamente, no es otra cosa más que la determinación de oficio realizada por el fisco, la cual motivo la formulación de la denuncia penal.

Recuérdese que la cancelación debe realizarse de forma incondicional, lo que me lleva a concluir que quien quiera fugarse del proceso mediante la utilización de este beneficio no podrá discutir la determinación realizada por el fisco.

Que se cancele de forma incondicional se traduce en una renuncia por parte del contribuyente a discutir la deuda, allanándose a la determinación de oficio realizada y renunciando a los recursos, aun cuando se encontraren pendientes de resolución, que la Ley de procedimiento administrativo (ley 11.683) prevé.

En cuanto a los accesorios, hace referencia a los intereses resarcitorios[[32]](#footnote-32). A diferencia del antiguo art. 16, el actual prevé expresamente que no solo se debe cancelar el capital sino que para que este instituto se vuelva operativo también se deben cancelar los intereses que haya producido la deuda fiscal.

***“…hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.”***

En el anterior artículo 16 establecía que quien quiera acceder al beneficio de extinción de la acción penal debía haber regularizado espontáneamente su situación.

Ahora bien, para entender el vocablo “espontáneamente” resulta óptimo citar el voto del señor Juez Fégoli en cuanto dispuso: “*es espontánea la presentación que no se produce "...a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con el responsable" (cfr. ADLA, Boletín Informativo, año 1998, n° 19, p. 36). Para así considerarla, debe tratarse pues de una presentación "voluntaria" o "de propio impulso" (según la definición que del término efectúa la Real Academia Española, "Diccionario de la Lengua Española", Vigésima Primera Edición, Madrid, 1992, p. 635); si, de adverso, la presentación para regularizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se hace como consecuencia de una inspección, no puede hablarse de “espontaneidad”…*”[[33]](#footnote-33)

A mayor abundamiento, la doctrinaria Catalina García Vizcaíno dice para que se produzca la perdida de la espontaneidad se requiere que la inspección iniciada o la observación fiscal tenga necesariamente un nexo causal (vinculación cierta y directa) con la presentación del obligado. Por ejemplo, no pierde la espontaneidad si un contribuyente se notifica del inicio de una inspección fiscal y se le deja un requerimiento de información genérica, por no darse un aspecto concreto detectado por la AFIP.[[34]](#footnote-34)

Por su parte, el actual art. 16 ya no requiere que el contribuyente regularice su situación de forma espontánea, por el contrario le confiere un plazo por demás generoso que es de treinta días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.

En ese sentido, es dable destacar que el acto procesal por excelencia mediante el cual se notifica la imputación no es otro que el llamado a indagatoria, contemplado en el art. 294 del Código Procesal Penal de la Nación.[[35]](#footnote-35)

Por su parte el art. 298 establece que: “Terminado el interrogatorio de identificación, el juez informará detalladamente al imputado **cuál es el hecho que se le atribuye**, cuáles son las pruebas existentes en su contra y que puede abstenerse de declarar, sin que su silencio implique una presunción de culpabilidad.”

Una primera aproximación me llevaría a sostener que el legislador cuando estableció que “…se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula” se refiere únicamente al llamado de indagatoria.

Pero, atento a que no ha sido preciso en cuanto a la terminología a utilizar, se puede interpretar de distinta manera.

Así, en un reciente fallo del Juzgado Criminal y Correccional Federal de la Plata Nº 3, el Sr. Juez entendió que: “…*tampoco se cumplió con la condición temporal exigida, toda vez que la imputada fue fehacientemente notificada de la formación del presente proceso y de la imputación penal formulada en su contra el día 11 de noviembre de 2014 a través de su apoderado Juan Manuel Rubio (ver fs. 45/46).*

*Tal notificación motivó la constitución de un domicilio procesal por parte de la nombrada y la designación del Dr. Rubio, como su letrado defensor en la presente causa (v. presentación de fs. 47/48).”* [[36]](#footnote-36)

Por la narración que hace de los hechos, deduzco que el Juez Kreplak comenzó a contar el plazo no desde la indagatoria, sino desde el momento en que el abogado defensor tomó vista de las actuaciones y constituyó un domicilio procesal. A partir de dicho momento, es que el juez entiende que hubo una fehaciente notificación de la imputación penal formulada.

III.- ***“Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada.”***

Respecto de la “cláusula” que establece que el beneficio se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada, el único fin que tiene es evitar que a través del cambio de miembros de los órganos de representación del ente se pueda acceder por segunda vez al otorgamiento del beneficio extintivo.

Es dable destacar el informe del Diputado Menem a la Cámara de Diputados de la Nación, respecto del texto original del art. 16 de la Ley 24.769, en el que exponía que dicha previsión impedía “el uso indiscriminado del beneficio a través de inoportunos cambios que se efectuaran en la conformación de los responsables de la determinación y pago de los recursos que se trate, en el supuesto de personas de existencia ideal”.

Ahora bien, ante un cambio real de representantes de la sociedad, y frente a una eventual reincidencia, estos últimos, se verán imposibilitados de acceder al beneficio previsto por esta cláusula y en definitiva quienes no tuvieron nada que ver con el hecho anterior no podrán usufructuar este beneficio.

No obstante parecer algo injusto, lo cierto es que no se contraría el principio de igualdad ya que es una cuestión de política criminal.

Esta limitación no se refiere a cada tributo evadido, sino que hace referencia a la acción penal. En ese entendimiento, si en un mismo proceso se investiga evasión de impuesto a las ganancias y evasión de IVA y se cumplen con los requisitos fijados por el presente artículo, este beneficio es aplicable y extinguirá la acción penal por la cual se están investigando ambos impuestos.

Refirió Catania en referencia a esta circunstancia que: “Sin perjuicio de que algunos autores…indiquen que la posibilidad de extinguir la acción penal es “por cada tributo y por única vez”, aquella resulta una interpretación *contra legem* que debe ser rechazada. En efecto, cuando el legislador pretendió circunscribir los casos a cada uno de los tributos, así lo expresó”[[37]](#footnote-37)

Nótese que la mencionada “cláusula” se encuentra en el segundo párrafo luego de establecer que la administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Realmente no queda claro el motivo por el cual el legislador ha ubicado dicha condición en tal lugar. Tal vez lo correcto hubiese sido incluirla en el primer párrafo junto con el resto de los requisitos o condiciones.

***“Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia…”***

Como dije, el segundo párrafo dispensa a la AFIP a formular denuncia penal cuando el contribuyente cancele de forma incondicional las obligaciones evadidas o percibidas indebidamente. Esto le confiere un poder más a la AFIP. Básicamente, le permite intimar deuda bajo apercibimiento de que si no se allana incondicionalmente y paga, realizará una denuncia penal.

Por un lado, el sólo hecho de que el contribuyente se allane y pague de ninguna manera obliga la administración tributaria a no formular la denuncia penal. La facultad de formular denuncia penal en contra de quien incumpla las normas vigentes, está dentro de las potestades de la administración, y aún ante la eventual regularización de las obligaciones por parte del contribuyente la misma la podría formularla.

Con la anterior redacción si el contribuyente regularizaba su situación con anterioridad a la actuación estatal la AFIP no formulaba la denuncia penal. Con la nueva redacción no queda claro si aún para el caso del contribuyente que regulariza de forma espontánea, la AFIP formulará o no la denuncia penal.

***Conclusiones.***

En primer lugar y luego de haber realizado un detallado análisis del artículo, creo que esta nueva redacción es reparadora en varios aspectos, pero no obstante ello, no se puede dejar de advertir que nuevamente se han utilizado expresiones poco certeras las cuales darán lugar a nuevas discusiones doctrinarias y jurisprudenciales.

Por otro lado, considero qué cláusulas como la presente no hacen más que fomentar la utilización de maniobras fraudulentas en contra del fisco para evitar el pago de impuestos, ya que, para el hipotético caso de ser descubierto, me puedo fugar del proceso pagando lo que de todos modos hubiese tenido que pagar si liquidaba correctamente el tributo.

Considero que eliminar el requisito de “espontaneidad” es retroceder en el tiempo. No solo porque le da la posibilidad al contribuyente de especular con esta circunstancia, sino que además al darle la oportunidad al imputado de pagar dentro de los 30 días posteriores de haber sido notificado de la denuncia que se ha formulado en su contra, genera una carga infructuosa de trabajo para los distintos aparatos del estados (tanto del poder judicial, el Ministerio Público Fiscal, como también por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos) que a fin de cuentas terminará con un expediente archivado.

**TOMÁS GOROSITO**

1. Art. 16: En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, 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.

   Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada. [↑](#footnote-ref-1)
2. Art. 16: 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. [↑](#footnote-ref-2)
3. Art. 16: En los casos previstos en los artículos 1° y 7° de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado, acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada. [↑](#footnote-ref-3)
4. Art. 14: Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en caso de condena corresponderá la condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, por única vez el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante o, en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal. [↑](#footnote-ref-4)
5. BORINSKY, M.H., GALVAN GREENWAY, J.P., LOPEZ BISCAYART, J., TURANO, P.N., *Régimen Penal Tributario y Previsional, ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735,* Rubinzal-Culzoni, pág. 206. [↑](#footnote-ref-5)
6. CATANIA, Alejandro, *Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la ley 24.769*, Editores del Puerto, pág. 276. [↑](#footnote-ref-6)
7. NÚÑEZ, Ricardo C., *Manual de Derecho Penal, Parte General, quinta edición*, Lerner Editora, pág. 233. [↑](#footnote-ref-7)
8. CHIARA DÍAZ, Carlos A. *La Ley Penal Tributaria y Previsional*, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, pág 311/2. [↑](#footnote-ref-8)
9. BORINSKY, M.H., GALVAN GREENWAY, J.P., LOPEZ BISCAYART, J., TURANO, P.N., *Régimen Penal Tributario y Previsional, ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735,* Rubinzal-Culzoni, pág. 205. [↑](#footnote-ref-9)
10. Artículo 59.- La acción penal se extinguirá: 1) Por la muerte del imputado; 2) Por la amnistía; 3) Por la prescripción; 4) Por la renuncia del agraviado, respecto de los delitos de acción privada; 5) Por aplicación de un criterio de oportunidad, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes; 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes; 7) Por el cumplimiento de las condiciones establecidas para la suspensión del proceso a prueba, de conformidad con lo previsto en este Código y las leyes procesales correspondientes. [↑](#footnote-ref-10)
11. CATANIA, Alejandro, *Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la ley 24.769*, Editores del Puerto, pág. 279. [↑](#footnote-ref-11)
12. MAIER, J. y BOVINO, A., Ensayo sobre la aplicación del art. 14 de la Ley 23.771, Del puerto, Buenos Aires, 1994, pág. 89 y ss. [↑](#footnote-ref-12)
13. CATANIA, Alejandro, *Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la ley 24.769*, Editores del Puerto, pág. 284. [↑](#footnote-ref-13)
14. Fridenberg, Juan Pablo, *Procedimiento Penal Tributario. Integración de los procedimientos administrativo, contencioso y penal con la reforma al Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 modificada por la ley 26.735*, Ed. AD-HOC, pág. 288. [↑](#footnote-ref-14)
15. Incidente de falta de acción formado en la causa Nº 1064/2013/1 caratulada DISDOOS S.R.L. sobre infracción ley 24.769” del registro del Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 9, Sec. N° 18, 11/08/2015. [↑](#footnote-ref-15)
16. Incidente Nº 3- Imputado: DIWAN, Ariel Alberto s/ incidente falta de acción de la Cámara Federal de Casación Penal Sala IV, de fecha 20/03/2018. [↑](#footnote-ref-16)
17. García Vizcaíno, Catalina, Tratado de Derecho Tributario, sexta edición ampliada y actualizada, ABELEDOPERROT, Tomo II, pág. 485/486. [↑](#footnote-ref-17)
18. ARTÍCULO 1°.- Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos ($ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se, tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

    Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión. [↑](#footnote-ref-18)
19. ARTÍCULO 2°.- Evasión agravada. La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1° se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:

    a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos ($ 15.000.000);

    b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos ($ 2.000.000);

    c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de dos millones de pesos ($ 2.000.000);

    d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos ($ 1.500.000). [↑](#footnote-ref-19)
20. ARTÍCULO 3°.- Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales. Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechare, percibiere o utilizare indebidamente reintegros, recuperos, devoluciones, subsidios o cualquier otro beneficio de naturaleza tributaria nacional, provincial o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires siempre que el monto de lo percibido, aprovechado o utilizado en cualquiera de sus formas supere la suma de un millón quinientos mil de pesos ($ 1.500.000) en un ejercicio anual. [↑](#footnote-ref-20)
21. ARTÍCULO 5°.- Evasión simple. Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que, mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de doscientos mil pesos ($ 200.000) por cada mes. [↑](#footnote-ref-21)
22. ARTÍCULO 6°.- Evasión agravada. La prisión a aplicar se elevará de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 5°, por cada mes, se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:

    a) El monto evadido superare la suma de un millón de pesos ($ 1.000.000);

    b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación y/o instrumentos fiduciarios, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos ($ 400.000);

    c) Se utilizaren fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de cuatrocientos mil pesos ($ 400.000). [↑](#footnote-ref-22)
23. Incidente Nº 3- Imputado: DIWAN, Ariel Alberto s/ incidente falta de acción de la Cámara Federal de Casación Penal Sala IV, de fecha 20/03/2018. [↑](#footnote-ref-23)
24. Catania Alejandro: Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la Ley 24.769, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2005, p.271. [↑](#footnote-ref-24)
25. El Delito Fiscal, Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2011, Tomo II, p.262. [↑](#footnote-ref-25)
26. La garantía de igualdad constitucional consiste en aplicar la misma ley a todos los casos idénticos, lo que lleva naturalmente aparejada la prohibición de establecer excepciones que excluyan a unos de los que se concede a otros en las mismas o similares circunstancias (CS, Fallos: 123:106; 180:149 y 321:3630). [↑](#footnote-ref-26)
27. Catania Alejandro: Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la Ley 24.769, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2005, p.287. [↑](#footnote-ref-27)
28. Fallos 320:1962 [↑](#footnote-ref-28)
29. El Delito Fiscal, Aspectos sustantivos, procesales y constitucionales, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 2011, Tomo II, p.273. [↑](#footnote-ref-29)
30. Art. 24 ley 11.683: Si la Administración Federal de Ingresos Públicos considerara que la aplicación de las disposiciones relativas a la percepción previstas por las leyes no resultan adecuadas o eficaces para la recaudación, o la perjudicasen, podrá desistir de ellas, total o parcialmente, y disponer otras formas y plazos de ingreso. [↑](#footnote-ref-30)
31. “Amorena, HJ” de la Cámara Federal de Casación Penal Sala I, de fecha 17/11/1995. [↑](#footnote-ref-31)
32. Art. 37 ley 11.683- [↑](#footnote-ref-32)
33. Imputado: Robles, Hector C. s/ recurso de casación de la Cámara Federal de Casación Penal Sala III, de fecha 11/12/2002. [↑](#footnote-ref-33)
34. García Vizcaíno, Catalina, Tratado de Derecho Tributario, sexta edición ampliada y actualizada, ABELEDOPERROT, Tomo II, pág. 485/486. [↑](#footnote-ref-34)
35. Art. 294 del CPPN. - Cuando hubiere motivo bastante para sospechar que una persona ha participado en la comisión de un delito, el juez procederá a interrogarla; si estuviere detenida, inmediatamente, o a más tardar en el término de veinticuatro (24) horas desde su detención. Este término podrá prorrogarse por otro tanto cuando el magistrado no hubiere podido recibir la declaración, o cuando lo pidiere el imputado para designar defensor. [↑](#footnote-ref-35)
36. Imputado: Chávez Myriam Reené s/evasión simple tributaria del Juzgado Criminal y Correccional de la Plata Nº 3, de fecha 09/02/2018. [↑](#footnote-ref-36)
37. Catania Alejandro: Régimen Penal Tributario, Estudio sobre la Ley 24.769, Editores del Puerto, Buenos Aires, 2005, p.291. [↑](#footnote-ref-37)