

La extinción de las acciones penales en la ley de blanqueo y moratoria*

Andrés José López

I. Introducción [\[arriba\]](#)

El programa Nacional de Reparación Histórica para Jubilados y Pensionados fue creado por la ley 27.260[1] con el objeto de implementar acuerdos que posibiliten reajustes sobre los haberes y la cancelación de las deudas provisionales, según reza el artículo primero de citada norma.

A su vez dicha ley contiene, en el libro segundo, Título primero, un sistema de blanqueo, denominado “Régimen de Sinceramiento Fiscal”, mientras que el Título segundo de dicho libro regula un régimen de moratoria de obligaciones fiscales, de seguridad social y aduaneras.

El presente trabajo se propone desarrollar un breve análisis de los principales requisitos formales que deben reunirse para acceder al sistema de regularización excepcional de tales obligaciones, y a la consecuente suspensión o extinción de las acciones de los procesos penales que se encontraren en curso, describir los efectos que acarrea la adhesión al régimen, como así también, desentrañar la naturaleza jurídica que ostenta esta nueva alternativa conclusiva del procedimiento.

En este aspecto en particular, puede verse la adopción de un esquema en principio similar al que presentó la ley 26.476 de regularización impositiva del año 2008, aunque en la que rige hoy en día se incluye en forma explícita a las obligaciones de naturaleza aduanera, a lo que se agrega que si bien ambas observan fines recaudatorios, aquélla estableció un régimen especial de protección del empleo y de regularización del trabajo no registrado, en función de la problemática de numerosas personas físicas o empresas que mantuvieron las fuentes laborales y se esforzaron por revertir la situación económica generada en el año 2001 y en parte del año 2002, siendo que la nueva ley se inspira en fines tan loables como aquéllos, al perseguir nada menos que la reparación de los haberes de quienes luego de toda una vida de trabajo se encuentran frente a magros ingresos, que apenas posibilitan su subsistencia, sin hallar adecuada respuesta por parte de las esferas del Estado que deben darla, lo que se ve claramente evidenciado por la declaración de emergencia en materia de litigiosidad previsional que la misma norma proclama en su artículo segundo.

II. Requisitos formales de procedencia del beneficio [\[arriba\]](#)

En primer lugar, en cuanto al objeto de regularización, indica el artículo 52 de la ley 27.260 que los contribuyentes y responsables podrán acogerse al nuevo régimen por las obligaciones relativas a tributos y recursos de la seguridad social, vencidas al 31 de mayo de 2016, o infracciones relacionadas con dichas obligaciones, exceptuándose los aportes y contribuciones con destino al sistema de obras sociales y las cuotas con destino al riesgo del trabajo. A su vez, quedan excluidas las obligaciones o infracciones que se relacionen con los regímenes promocionales que concedan beneficios tributarios[2].

En síntesis, los requisitos que deben reunirse a fin de acceder al beneficio estipulado en el art. 54 de la ley son:

a. Que se haya formulado acogimiento al régimen entre el 1ero. de

agosto de 2016 y el 31 de marzo de 2017 (arts. 52 último párrafo de la ley 27.260 y 1ero. de la Resolución General A.F.I.P. 3.920/16).

b. Que el demandado se allane incondicionalmente, en forma total o parcial, por las obligaciones regularizadas, desista y renuncie a toda acción y derecho, asumiendo el pago de las costas y gastos causídicos, en caso de que las mismas sean objeto de discusión en el ámbito administrativo o judicial a la fecha de publicación de la ley (art. 53 de la ley 27.260)[3].

c. Que no se hubiere dictado sentencia firme en la causa, lo que se verificará cuando a la fecha de la entrada en vigencia de la ley, el pronunciamiento se hallare consentido o pasado en autoridad de cosa juzgada (arts. 54 primer y segundo párrafo de la ley 27.260 y 18 tercer párrafo de la Resolución General A.F.I.P. 3.920/16).

d. Que la deuda no esté incluida en un plan de facilidades de pago respecto del cual mediare solicitud de extinción de la acción penal, sobre la base del art. 16 de la ley 24.769 y modificatorias. Esta exclusión no será aplicable en el caso en que a la fecha de formularse el acogimiento el juez penal no haya hecho lugar a la solicitud de extinción de la acción penal formulada por el imputado, o no exista pronunciamiento aún en relación a la misma (arts. 61 segundo párrafo de la ley 27.260 y 3 inciso d) de la Resolución General A.F.I.P. 3.920/16).

e. Que el contribuyente no se encuentre comprendido en alguna de las causales subjetivas u objetivas de exclusión previstas en la ley (arts. 84 de la ley 27.260, 3 de la Resolución General A.F.I.P. 3.920/16, y 3.1 del anexo I de dicha resolución)[4].

III. Efectos de la adhesión al régimen de regularización [\[arriba\]](#)

El aspecto distintivo de este sistema de regularización viene dado por la incorporación de una causal de interrupción del curso de la prescripción penal no prevista en el Código Penal ni en otra norma, que supedita la extinción de la acción penal a la cancelación total de la deuda en las condiciones previstas en el régimen, ya sea de contado o mediante un plan de facilidades de pago (art. 54 de la ley 27.260). Esta disposición legal encuentra correlato en el art. 3 de la ley 26.476, resultando una reformulación de la suspensión del ministerio legis del trámite del proceso y de la prescripción de la acción que estableciera nuestro más Alto Tribunal en el caso “Bakchellián”, en relación a la figura regulada en el art. 73 de la ley 25.401[5].

En concreto, la adhesión al régimen conlleva además de la consabida interrupción del curso de la prescripción, la suspensión de las acciones penales tributarias y aduaneras en los procesos que se hallaren en trámite en relación a las obligaciones por las que se formula tal adhesión, lo que se hará efectivo a partir de la fecha de acogimiento, y se extenderá durante el tiempo de vigencia del plan de facilidades de pago. Por otro lado, según establece el art. art 55 de la ley 27.260, el acogimiento acarreará la condonación de las multas y demás sanciones previstas en las leyes 11.683, 17.250, 22.161 y 22.415 y sus respectivas modificatorias, que no se encontraren firmes al momento de producirse el acogimiento, y la exención total o parcial de los intereses resarcitorios y punitivos devengados.

Desde la órbita del contribuyente, la adhesión al régimen implica el reconocimiento de deuda incluida en el plan de facilidades de pago, la renuncia a la promoción de cualquier procedimiento administrativo, contencioso-administrativo o judicial, que se dirija a reclamar procedimientos de actualización y el desistimiento de las acciones y derechos invocados en los procesos que se hubieren promovido en relación a esa deuda.

La cancelación de dicha deuda en forma total, además de la extinción de la acción penal, acarrea efectos de diversa índole, ya que el interesado podrá obtener el

levantamiento de la suspensión del deudor en los “Registros Especiales aduaneros”, dispuesto en el marco del art. 1122 del Código Aduanero, y el “Certificado Fiscal para contratar”, como así también, solicitar la baja en el Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales, y usufructuar el beneficio de reducción de contribuciones al Régimen Nacional de Seguridad Social[6]. Por último, en los casos en que no existiere un proceso en trámite la adhesión implica la dispensa de efectuar denuncia penal a los funcionarios competentes de A.F.I.P. por delitos previstos en las leyes 23.771 y 24.769 y sus modificatorias, en orden al objeto de regularización[7].

IV. Naturaleza jurídica de la nueva alternativa de extinción de la acción penal que trae la ley 27.260 [\[arriba\]](#)

En punto a hacer mención de algunos antecedentes normativos importantes, cabe referir a las disposiciones contenidas en los arts. 16 de la ley 24.769 -reformada por la ley 26.735- y 73 de la ley 25.401, los que regulan soluciones alternativas a la sanción penal en materia penal tributaria, tal como lo hace el nuevo régimen de regularización. Algunos autores, analizando a la norma primeramente mencionada desde la perspectiva de la dogmática penal y el ámbito procesal penal, la han considerado como un exponente del principio de oportunidad, vinculado al ejercicio de una facultad dispositiva de la acción penal[8]. Asimismo, otros autores han catalogado a la misma como una excusa absolutoria, que sin cancelar los presupuestos dogmáticos del delito, excluye la punibilidad[9], o que se trata de una solución análoga a la consecuente al desistimiento voluntario en la tentativa, resultando una extensión temporal del desistimiento[10]. Finalmente, es pertinente destacar la postura de otros exponentes de la doctrina, que señalan que el beneficio regulado en el art. 16 de la ley 24.769 presenta la calidad de un beneficio singular, que no puede ser aprehendido por las instituciones tradicionalmente reconocidas por el derecho penal, tratándose de una opción que ofrece la ley para evitar el riesgo y las vicisitudes propias de un juicio penal, tales como la aplicación de la pena, al tiempo que asegura la reparación del daño sufrido, como forma de cohonestar las severas consecuencias del delito[11], o que la previsión legal se trata meramente de una causa voluntaria de extinción de la acción penal[12].

Por cierto, no debe omitirse la alusión a la alternativa que instauró el art. 73 de la ley 25.401 antes citado como el antecedente normativo de mayor relevancia, pues consagró una causal de extinción de la acción por pago, basada en la creación de una amnistía que tuvo como consecuencia -implícita- la suspensión del trámite del proceso y de la prescripción de la acción, hasta que se verificase el cumplimiento de la totalidad de los pagos estipulados en el régimen de regularización por parte del contribuyente. De este modo, se estableció en dicho régimen la obligación de desistimiento de la pretensión punitiva por parte del Ministerio Público Fiscal -en los casos de denuncia ya formulada- cuando el contribuyente se presentare espontáneamente para regularizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por el cauce de los regímenes de presentación espontánea, conforme el art. 113 de la ley 11.683, encontrándose en tal caso dispensado el organismo recaudador de formular denuncia penal[13].

Ahora bien, la naturaleza jurídica que ostenta esta nueva alternativa de regularización es la de una amnistía, que regula una causal de extinción de la acción, recalando que aquélla operará una vez efectuada la cancelación total de la deuda en los términos previstos en el régimen, en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de la cancelación o acogimiento, según el caso, conforme señala el art. 54 de la ley 27.260, lo que implica según se señaló ut supra, que la aceptación del acogimiento por parte del fisco sólo tendrá por efecto

la suspensión de las acciones penales en curso y la interrupción de la prescripción penal, mientras permanezca en vigencia el plan de facilidades de pago que fuere otorgado.

Se trata de una manifestación de la facultad del Congreso contenida en el art. 75 inciso 20 de la C.N., basada en razones de orden público de carácter excepcional y general, que originaron la citada ley 27.260. En esa dirección, siendo el Poder Legislativo el órgano del Estado encargado de la tipificación de las conductas prohibidas que reciben la amenaza penal, es de toda lógica que sea también este poder el que establezca los casos especiales en que debe fenecer la acción que impulsa el proceso penal, y tener por borrados los efectos del delito.

Desde la perspectiva de la dogmática penal, entiendo que el beneficio no se limita a una exención de sanción, sino que acarrea la eliminación de la tipicidad del hecho objeto de amnistía, neutralizándose la pretensión punitiva[14], implicando desde el plano rituario la extinción de la acción penal.

A mayor abundamiento, se ha considerado que el delito objeto de amnistía nunca fue perpetrado[15], determinándose que ésta no puede establecerse en favor de personas determinadas, sino en forma general, de modo que alcance a todos los intervinientes en la comisión de determinados delitos[16], lo que acarrea como efecto necesario que el proceso no podrá continuar respecto de otros autores o partícipes por el hecho delictivo comprendido en la amnistía, pues también sobre su situación se proyecta el beneficio[17], ni podrían promoverse a posteriori nuevas acciones penales por esos mismos hechos.

De otro lado, es importante poner de resalto que aunque la nueva norma se aparta de lo estipulado en el artículo 61 del Código Penal, toda vez que el régimen de regularización no admite el acogimiento luego de dictada la sentencia firme, lo que limita el efecto del cese de la condena que contiene la norma de fondo, lo cierto es que ello no altera la naturaleza del beneficio, explicándose la excepción en las particularidades del régimen, cuestión que evidencia que este sistema de regularización también persigue otros objetivos, tales como la economía procesal. Por otra parte, dicha circunstancia no altera el carácter general de la amnistía que la misma establece, pues el beneficio será acordado a quienes satisfagan los diversos requisitos legales y reglamentarios previstos para acceder al sistema de regularización, de modo que todos aquéllos que se encuentren en la situación regulada en la ley 27.260 serán alcanzados por ella, en términos generales.

Podría objetarse que la ley en comentario -en el texto correspondiente al Título II del Libro II- no alude expresamente a la alternativa de la amnistía. Sin embargo, una interpretación sistemática de la norma obliga a considerar que la causal de extinción de la acción que establece encuadra en tal supuesto excepcional, toda vez que el Régimen de Sinceramiento Fiscal que también contiene la ley así lo consagra en el art. 46, quinto párrafo, que contempla la liberación de las acciones penales para quienes efectúen la declaración voluntaria e ingresen el impuesto especial, en caso de corresponder, en relación al incumplimiento de obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias declaradas, en los términos del inciso 2 del art. 59 del Código Penal.

V. El problema de las obligaciones aduaneras [\[arriba\]](#)

Es preciso señalar que la ley en comentario efectúa una regulación conjunta de la regularización de las obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras, estableciéndose la necesidad de adhesión al régimen en orden a tales obligaciones para poder usufructuar los beneficios previstos. Se ha visto que la cancelación total de la deuda en las condiciones previstas tiene como consecuencia la extinción

de la acción, lo que presupone que el hecho ilícito por el que se formula el acogimiento ha producido una merma en la recaudación fiscal. Ello nos direcciona a la necesaria concurrencia de perjuicio fiscal, concepto que el Código Aduanero define como la falta de ingreso al servicio aduanero del importe correspondiente por tributos cuya percepción fuera encomendada, el ingreso de un importe menor al que correspondiere en ese concepto, o el pago de un importe que no correspondiere por estímulos a la exportación (art. 956 inc. "b" del C.A.). Sin embargo, el espectro de ilícitos aduaneros abarca casos que exceden el supuesto de perjuicio o defraudación fiscal, ya que las normas represivas del Código Aduanero no sólo tienen por objeto la protección de intereses fiscales, sino un ámbito mucho más amplio que abarca el adecuado ejercicio de las facultades de control que competen a la aduana sobre la importación y exportación de mercaderías, y en ese marco, se protegen funciones extrafiscales, tales como la correcta aplicación de las prohibiciones de carácter no económico sobre el tráfico internacional de mercaderías. En relación a este específico universo de ilícitos aduaneros, cabe preguntarse cómo podrá implementarse el acogimiento al régimen cuando por inexistencia de perjuicio fiscal no se verifica deuda susceptible de regularización o cancelación. La norma en comentario no efectúa el distingo de este tipo de casos, efectuando como se dijo un tratamiento conjunto con las obligaciones tributarias y de la seguridad social, por lo que es posible vaticinar la escasa o nula viabilidad que tendrán las solicitudes de suspensión o extinción de la acción que se formulen en tales supuestos.

VI. Conclusiones [\[arriba\]](#)

1. La naturaleza jurídica que ostenta la alternativa de regularización prevista en el libro II Título II de la ley 27.260 es la de una amnistía, que regula una causal de extinción de la acción, recalcando que aquélla operará una vez efectuada la cancelación total de la deuda en los términos previstos en el régimen, en la medida en que no exista sentencia firme a la fecha de la cancelación o acogimiento, según el caso, lo que implica que la aceptación del acogimiento por parte del fisco sólo tendrá por efecto la suspensión de las acciones penales en curso y la interrupción de la prescripción penal, mientras permanezca en vigencia el plan de facilidades de pago que fuere acordado.
2. Desde la perspectiva de la dogmática penal resulta adecuado el encuadre del beneficio en el ámbito de una ley desincriminatoria, que elimina la tipicidad del hecho objeto de amnistía, y como consecuencia de ello, neutraliza la pretensión punitiva, implicando desde el plano procesal la extinción de la acción penal, beneficio que se proyecta sobre la situación de todos los intervinientes en el hecho.
3. Considerando que el catálogo de ilícitos aduaneros comprende casos que exceden el supuesto de perjuicio o defraudación fiscal, ya que las normas represivas del Código Aduanero velan por el adecuado ejercicio de las facultades de control no sólo para proteger la percepción de los tributos, cabe preguntarse cómo podrá implementarse el acogimiento al régimen cuando por inexistencia de perjuicio fiscal no se verifica deuda susceptible de regularización o cancelación. Por cierto, la norma en comentario no efectúa el distingo de este tipo de casos, apelando a un tratamiento conjunto en lo atinente a la regularización de las obligaciones aduaneras, tributarias y de la seguridad social, por lo que es factible pronosticar la escasa viabilidad que tendrán las solicitudes de suspensión o extinción de la acción que se formulen en tales supuestos.

Notas [\[arriba\]](#)

* *Abogado (U.B.A.)*

Técnico Superior en Régimen Aduanero (C.A.C.I.P.R.A.)

Especialista en Derecho Penal (Universidad Austral)

[1] Sancionada el 29 de junio de 2016, promulgada por el Decreto 881/2016 del PEN.

[2] Por vía de la reglamentación, se ha ampliado sustancialmente el catálogo de supuestos de exclusión del régimen, los que se regulan en el art. 3 de la Resolución General A.F.I.P. 3.920/16.

[3] Conforme establece el art. 11 de la Resolución General A.F.I.P. 3.920/16, el allanamiento se materializará con la presentación del formulario de declaración jurada 408 (nuevo modelo) ante la dependencia del organismo en que se encuentre inscripto el contribuyente.

[4] En las disposiciones de los artículos citados puede verse un extenso detalle de situaciones en las que el contribuyente se verá impedido de acceder al régimen, algunas de ellas vinculadas a conceptos determinados, y otras de carácter subjetivo, radicando estas últimas en la existencia de declaración de estado de quiebra decretado respecto del contribuyente sin continuidad de la explotación, y de condenas en relación a delitos tributarios o vinculados a obligaciones de esa naturaleza, destacándose además la novedosa inclusión del caso de los procesados por delitos de diversa índole.

[5] Véase el dictamen del procurador General de la Nación a cuyos fundamentos remitió nuestro más Alto Tribunal en los autos “Bakchellián, Fabián y otros s/infracción a la ley 24.769, Recurso de Hecho, causa nro. 3.977, rta. el 28/9/2.004, publicado en L.L. del 10/11/2.004. En el mismo sentido, C.F. Casación Penal, Sala IV, causa nro. 4205, caratulada “Passero, Jorge Luis y otros s/recurso de casación”, reg. nro. 6888, rta. el 28/9/04.

[6] Ver art. 39 de la Resolución General A.F.I.P. 3.920/16.

[7] Ello deriva del art. 37 de la Resolución General A.F.I.P. 3.920/16. Adviértase que en la citada norma se ha omitido inexplicablemente cualquier referencia a la dispensa de denuncia penal en el caso de los delitos aduaneros.

[8] Cfr. Haddad, Jorge Enrique, “Ley Penal Tributaria Comentada”, Buenos Aires, 2.008, Ed. AbeledoPerrot, p. 141. En el mismo sentido, puede verse Caferatta Nores, José, “El principio de oportunidad en el derecho argentino, teoría, realidad y perspectivas”, en “Nueva Doctrina Penal”, 1.996-A-3, Ed. Del puerto.

[9] Al respecto, véase la opinión de Chiara Díaz y Virgolini, y el artículo de López Biscayart, Javier “La extinción de la acción penal por pago en el derecho penal tributario” en “Derecho Penal Tributario”, T. II, Buenos Aires, 2008, Ed. Marcial Pons.

[10] Cfr. Maier, Julio B. y Bovino, Alberto “Ensayo sobre la aplicación del artículo 14 de la ley 23.771. ¿El ingreso de la reparación como tercera vía? en “Delitos no convencionales”, Buenos Aires, 1.994, Ed. Del Puerto, p. 89. También puede verse Villar, Mario Alberto, “De por qué es inconstitucional la extinción por pago y ningún juez puede declararla” en “Revista de Derecho Penal. Derecho Penal Económico. Derecho Penal Tributario”, Nº 1, 2.007, p. 81.

[11] Cfr. Macchi, Miguel Angel, “Sistema penal tributario y de la seguridad social”, Buenos Aires, 1.999, Ed. Ábaco, p. 284. Sobre el tema puede verse, Roxin, Claus, “Derecho Penal, Parte General”, Madrid, 1997, p. 108.

[12] Cfr. Catania, Alejandro, “Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769”, Buenos Aires, 2005, Ed. Del Puerto, p. 268. Es relevante destacar que el citado autor considera que los argumentos expuestos en la doctrina no logran fundamentar verdaderamente la inclusión del instituto en los delitos tributarios,

tan bien como la voluntad política de evitar el encarcelamiento de quienes realizan ciertos actos delictivos.

[13] Otro antecedente normativo viene dado por la ley 26.476 ya citada, cuyo art. 3 contempló la suspensión y extinción de las acciones penales para el imputado que se acogiera a dicho régimen.

[14] Cfr. Zaffaroni, Eugenio Raúl, Alagia, Alejandro, Slokar, Alejandro, “Derecho Penal. Parte General”, Buenos Aires, 2002, Ed. Ediar, p. 125.

[15] C.S.J.N. Fallos 178:377.

[16] Cfr. Badeni, Gregorio, “Tratado de Derecho Constitucional”, T. II, Buenos Aires, 2006, Ed. La Ley, p. 1572.

[17] Máxime si se atiende al carácter de orden público o institucional de la amnistía, que indica que ésta puede producir efectos aunque no medie la aquiescencia del sujeto alcanzado por ésta.