LAS EXCLUSIONES DEL SINCERAMIENTO FISCAL

Por Francisco J. D'Albora (h)

La extraordinaria repercusión de los hechos conocidos como "los cuadernos de las coimas" impone reflexionar sobre algunas de las consecuencias jurídicas que de ellos se derivan, en particular los aspectos relacionados con la previsión contenida en el último párrafo del artículo 84[1] de la Ley 27.260[2] de Sinceramiento Fiscal, que excluye del efecto extintivo de la acción penal generado por la amnistía para los delitos tributarios que dispone el artículo 46, inciso b), id, a los procesados por los delitos enumerados en el inciso e)[3]. La adhesión condicional que se permite para los imputados se tornará en pérdida automática de todos los beneficios en caso de dictarse auto de procesamiento posterior.

Y como las tan mentadas "coimas" parecieran haberse pagado con dinero "negro" o "ennegrecido al efecto", utilizando los artilugios del caso, se discurre ahora sobre si ello pudiese afectar eventuales acogimientos al blanqueo realizados por la apabullante caterva de imputados.

---

[1] ARTÍCULO 84. — Quedan excluidos de las disposiciones de los Títulos I y II del libro II de la presente ley, con las salvedades que se expondrán, quienes se hallen en alguna de las siguientes situaciones a la fecha de publicación de la presente en el Boletín Oficial: …Quienes a la fecha de la declaración voluntaria y excepcional y/o de adhesión al régimen de regularización de excepción tuvieran un proceso penal en trámite por los delitos enumerados en el inciso e), podrán adherir en forma condicional al régimen de sinceramiento fiscal. El auto de procesamiento que se dicte en fecha posterior, dará lugar a la pérdida automática de todos los beneficios que otorgan los Títulos I y II del libro II de esta ley.

[2] B.O. 22/VII/16.

[3] 1. Contra el orden económico y financiero previstos en los artículos 303, 306, 307, 309, 310, 311 y 312 del Código Penal.
2. Enumerados en el artículo 6° de la ley 25.246, con excepción del inciso j).
3. Estafa y otras defraudaciones previstas en los artículos 172, 173 y 174 del Código Penal.
4. Usura prevista en el artículo 175 bis del Código Penal.
5. Quebrados y otros deudores punibles previstos en los artículos 176, 177, 178 y 179 del Código Penal.
6. Contra la fe pública previstos en los artículos 282, 283 y 287 del Código Penal.
7. Falsificación de marcas, contraseñas o firmas oficiales previstos en el artículo 289 del Código Penal y falsificación de marcas registradas previsto en el artículo 31 de la ley 22.362.
8. Encubrimiento al adquirir, recibir u ocultar dinero, cosas o efectos provenientes de un delito previsto en el inciso c) del numeral 1 del artículo 277 del Código Penal.
9. Homicidio por precio o promesa remuneratoria, explotación sexual y secuestro extorsivo establecido en el inciso 3 del artículo 80, artículos 127 y 170 del Código Penal, respectivamente.

1.[4] Desde el punto de vista penal, y en relación con los delitos tributarios, el artículo 46, inciso b) de la Ley 27.260, establece una amnistía, de conformidad con lo previsto por el artículo 59, inciso 2°, del Código Penal[5].

La amnistía es una causal de extinción de la acción penal que implica que, habiendo delito completo, se torna inaplicable la ley porque la pretensión punitiva concreta se extingue, aunque subsisten las consecuencias accesorias pues no suprime su ilicitud. Debe ser de alcance general, a diferencia del indulto y otorga impunidad, aunque no se hubiese efectuado aún la imputación; es un acto esencialmente político y no puede ser rechazada por el beneficiario. Obra para el pasado y no hacia el futuro[6].

El artículo 75, inciso 20, de la Constitución Nacional, dispone que es atribución del Congreso conceder amnistías generales[7]; importan la suspensión de la aplicación de la ley penal, con respecto a hechos determinados, de manera que no es una causal personal sino objetiva de extinción de la acción penal. Alcanza todos los supuestos punibles de avance en el "*iter criminis*" y a todas las formas de participación. Se funda en razones de interés común o de naturaleza política. Hace desaparecer el hecho como fuente de pena y su efecto es terminante y definitivo, a punto tal que el hecho no puede ser considerado siquiera a los fines de la reincidencia[8].

Desde otro punto de vista, las causales de extinción de la acción penal son de carácter personal, de manera que no se aplican respecto de partícipes en quienes, eventualmente, no concurran los requisitos previstos por la ley. Es que el alcance general no impide que resulten excluidos de la amnistía ciertos sujetos, en la medida en que se los defina por categorías y no individualmente[9]. Es el caso de los artículos 82 y 83 de la Ley 27.260, que fincan en la **calidad especial** que invisten ciertos funcionarios y parientes.

---

[4] Este tramo del comentario forma parte de nuestro trabajo "Lavado de Dinero y Evasión Tributaria", publicado en "Elementos del Procedimiento Tributario y Penal Tributario", Homenaje a Esteban Juan Urresti, Bs.As., 2018, p.78, con las salvedades que se harán en la nota 9.

[5] Conf. artículo 46, inciso b), penúltimo párrafo.

[6] Nuñez, Ricardo C., "Derecho Penal Argentino", Bs. As., 1960, T. II, p. 155.

[7] Sin embargo, se han sostenido limitaciones importantes (D'Alessio, Andrés J. "Código Penal de la Nación. Comentado y Anotado", 2da. Edición actualizada y ampliada, Bs. As., 2009, T. I, p. 951.

[8] Soler, Sebastián, "Derecho Penal Argentino", Bs. As., 1976, T. II, p. 449.

[9] A partir de aquí nos apartamos del trabajo referido en la nota 4. Ocurre que como consecuencia de una amable discusión académica, mientras la obra se encontraba en prensa, repensamos algunas conclusiones iniciales y modificamos el texto para distinguir los supuesto contemplados en los artículos 82 y 83 de los incluidos en el artículo 84. Lamentablemente, por un error involuntario en la compaginación final del libro, se mantuvo el texto original.

Con relación al artículo 84 id. cabe efectuar la siguiente aclaración, considerando que se trata de **situaciones especiales** –quebrados, condenados por determinados delitos, personas jurídicas y procesados. A diferencia de los dos anteriores -82 y 83-, la norma aclara que "Quedan excluidos de las disposiciones de los Títulos I y II del libro II de la presente ley, con las salvedades que se expondrán, quienes se hallen en alguna de las siguientes situaciones a la fecha de publicación de la presente en el Boletín Oficial: …", modificando el marco de exclusión que, para ambos supuestos -artículos 82 y 83-, precisa "Quedan excluidos de las disposiciones del Título I del libro II …".

Es que los efectos de la amnistía sobre los **aspectos penales** operan por ministerio de la ley, en tanto que las **cuestiones tributarias** no encuentran óbice para supeditarse a "Los sujetos que efectúen la declaración voluntaria y excepcional e ingresen el impuesto especial, en caso de corresponder, que se establece en el artículo 41 y/o adquieran alguno de los títulos o cuotas partes previstos en el artículo 42, y los sujetos del antepenúltimo párrafo del artículo 38 por quienes puede hacerse la declaración voluntaria y excepcional, conforme a las disposiciones de este Título, gozarán de los siguientes beneficios en la medida de los bienes declarados: …", como anticipa el artículo 46 ibid.

Repárese en que, a excepción del inciso b) del mencionado artículo 46 –que amnistía los delitos a que se refiere-, el resto de los títulos I y II de la Ley 27.260 se ocupan del "Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior" y de "Regularización excepcional de obligaciones tributarias, de la seguridad social y aduaneras". Ese es el alcance que corresponde asignar a la conminación de los párrafos segundo y tercero del inciso d) del artículo 46 "En el caso que la Administración Federal de Ingresos Públicos detectara cualquier bien o tenencia que les correspondiera a los mencionados sujetos, a la Fecha de Preexistencia de los Bienes, que no hubiera sido declarado mediante el sistema del presente Título ni con anterioridad, privará al sujeto que realiza la declaración voluntaria y excepcional de los beneficios indicados en el párrafo precedente. A los fines indicados en el párrafo anterior, la Administración Federal de Ingresos Públicos conserva la totalidad de las facultades que le confiere la ley 11.683 (t.o. 1998) y sus modificaciones.".

Tampoco se afecta con la distinción efectuada por el legislador el principio constitucional de igualdad ante la ley[10].

[10] Art. 16 CN; CNAPE Sala A, CPE 536/2016/29/2/CA5, registro interno N°

2. Volvamos ahora, dentro de las situaciones especiales que contempla el último párrafo del artículo 84 de la ley de Sinceramiento Fiscal, esto es, la de quienes al momento de adherir al régimen **"tuvieran un proceso penal en trámite por los delitos enumerados en el inciso e)"**, para los que se anticipó la pérdida automática del beneficio en caso de dictarse auto de procesamiento posterior.

En primer lugar, y desde que los contribuyentes pueden ser tanto personas humanas como jurídicas nos parece adecuado referirnos al eventual procesamiento de entes ideales.

La Ley 27.401[11] estableció un régimen de responsabilidad penal aplicable a las personas jurídicas privadas, por una serie de delitos contra la administración pública –cohecho y tráfico de influencias nacional o transnacional, artículos 258 y 258 bis Cód. Penal, negociaciones incompatibles con la función pública, 265 id, concusión y enriquecimiento ilícito, 268 y 268 1 y 2 ibid-, la mayoría de ellos con importantes modificaciones, y un nuevo delito contra la fe pública –el nuevo 300 bis Cód. Penal-, en tanto sean realizados –rectius cometidos- directa o indirectamente, con su intervención o en su nombre, interés o beneficio. También cuando hubiere actuado un tercero en beneficio o interés de la persona jurídica, careciendo de atributos de representación, en tanto la persona jurídica hubiese ratificado la gestión, incluso en forma tácita.

Ninguna duda cabe en punto a que la ley no puede aplicarse a hechos cometidos antes de su sanción. Ello implica descartar categóricamente la posibilidad de que alguna persona jurídica que hubiese reconocido su participación en la "coimas" –en realidad cohecho activo- arriesgue su adhesión al régimen de regularización de excepción por un eventual procesamiento sobreviniente.

Diferente es el caso de las personas humanas, para quienes el procesamiento por los delitos precisados en el inciso e) del artículo 84 de la Ley 27.260 configura un óbice infranqueable, aunque hubiesen adherido condicionalmente y hubiesen sido procesadas con posterioridad.

Ello impone, a nuestro modo de ver, **distinguir entre quienes de alguna forma conocen la existencia del proceso y los que no**.

451/2017, 16/VIII/17; CCAF SALA II 376/2017 "LAULHE, J.P. c/ EN-AFIP s/AMPARO LEY 16.986", 28/IX/17.

[11] B.O. 1/XII/17.

Además, a la amplia cobertura de los delitos incluidos en el inciso analizado, debe añadirse la referencia del acápite 2 que alude a los "enumerados en el artículo 6° de la ley 25.246, con excepción del inciso j).". Sucede que esa enumeración es, desde la reforma operada por le Ley 26.683, meramente enunciativa para habilitar la competencia administrativa de la Unidad de Información Financiera en su función de analizar, tratar y transmitir información a los efectos de impedir el lavado de activos preferentemente proveniente de dichos delitos y de la financiación del terrorismo.

Resulta claro que el añadido del adverbio "preferentemente" convirtió lo que era una enumeración taxativa en meramente enunciativa, motivo por el cual la competencia administrativa de la UIF se habilita cualquiera sea el delito precedente del lavado de activos, pero no deja de ser un desliz técnico la utilización en el inciso e) del artículo 84 de la ley de Sinceramiento Fiscal –que determina los delitos por los cuales quienes resulten procesados quedan excluidos de sus beneficios- de una norma en la que la modificación legal fue tan sustancial. Porque en puridad, lo que ahora es una enumeración meramente enunciativa significa "estos delitos o cualquier otro" y algún intérprete confundido podría pretender que la pérdida se produce por el procesamiento por cualquier delito.

Es obvio que los delitos tributarios que se hubieran cometido para obtener el dinero de las "coimas", en tanto hubiesen sido objeto del sinceramiento, han quedado amnistiados y, en tanto no se den los supuestos de excepción previstos en los párrafos segundo y tercero del inciso d) del artículo 46 jamás podrán dar lugar a un procesamiento y a la consecuente pérdida del beneficio.

Dejamos para el final el **punto axil del análisis** del último párrafo del artículo 84 con relación a las "coimas": el significado jurídico de la expresión **"tuvieran un proceso penal en trámite"**[12]. En particular, para ocuparnos de los que no hubiesen tenido noticia comprobable de su existencia.

[12] Nada aporta la norma reglamentaria, que se limita a iterar aspectos basales del sistema procesal vigente: "Decreto 895/2016: ARTÍCULO 22. — A los fines del último párrafo del Artículo 84 de la Ley N° 27.260, se entenderá como proceso penal en trámite, a aquel en el que el Agente Fiscal haya promovido la acción en los términos de los Artículos 180 y 188 del CÓDIGO PROCESAL PENAL DE LA NACIÓN o, en caso de delegación en los términos del primer párrafo del Artículo 196 del mismo ordenamiento, cuando el Agente Fiscal hubiere ordenado medidas de impulso de la acción penal. Tratándose de procesos que tramiten en jurisdicciones territoriales no regidas por el CÓDIGO PROCESAL PENAL DE LA NACIÓN, se tomarán en consideración esos mismos actos o los de efectos similares o equivalentes, previstos en las respectivas normas procesales.".

El Derecho Procesal Penal utiliza el término “imputado” en sentido genérico para cubrir todas las alternativas por las que transita una persona a la que señala como partícipe criminal de un delito que configura el objeto de un proceso. Más aún, los códigos modernos asignan la mayor amplitud al concepto, por ejemplo, para resguardar la libertad provisoria a través de la exención de prisión, instituto que habilita su solicitud a toda persona que, merced a una valoración subjetiva, se considere imputada. Ello puede provenir de un anoticiamiento formal, de una invitación, de una convocatoria o incluso de una publicación periodística o de actos de la prevención relacionados con quien la solicita. El código nacional habilita a acudir al juez de turno si se desconoce el interviniente y sólo se excluye la inexistencia de causa penal determinada[13].

Por su parte, los artículos 72, 73 y 279 del Código Procesal Penal de la Nación confirman la amplitud con que se interpreta el resguardo de sus derechos.

El auto de procesamiento o equivalente es el acto procesal que opera como presupuesto de la elevación a juicio y, como medida cautelar que es, participa de los requisitos exigidos por la teoría general del proceso, en el caso, elementos de convicción suficientes para estimar que existe un hecho delictuoso y que el imputado es culpable como partícipe de éste[14].

Ahora bien, si el eventual imputado no pudo conocer la existencia del proceso penal porque no le fue comunicada su existencia ni tuvo noticia comprobable de ella, ¿puede perder automáticamente los beneficios del sinceramiento al ser procesado?

¿En tal caso, se trata de una situación no prevista por el legislador o, tal vez de una trampa legal? Descartada la segunda opción, preferimos concentrarnos en la primera y proponer alternativas acordes con la naturaleza de los temas involucrados.

Los objetivos perseguidos por la Ley 27.260 fueron claramente explicitados por el Poder Ejecutivo y ya en su oportunidad nos ocupamos de analizarlos[15]. No obstante, las vicisitudes ocurridas desde entonces, a todo nivel, mantenemos nuestra opinión sobre el punto.

---

[13] Art. 316 Cód. Proc. Penal.
[14] Art. 306 id.
[15] Ver nota 4.

Es por eso que asumimos que la ambigua e imprecisa –en términos técnicos- expresión "tuvieran un proceso penal en trámite" debe interpretarse de manera compatible con nuestro ordenamiento jurídico, tratando de superar la vacilación del legislador.

Y si bien el proceso penal puede tramitar con independencia de que el imputado en ciernes lo sepa, ello no debiera ocurrir en un estado constitucional de derecho. Es que se vería comprometida la plena vigencia de la garantía de la defensa en juicio, consagrada tanto por el artículo 18 de la Constitución Nacional como por los tratados internacionales incorporados por el inciso 22 del artículo 75 id[16].

Es evidente que no puede defenderse quien desconoce la existencia de cualquier circunstancia compatible con la condición de imputado en un proceso penal.

Para evitar injustas –y opinables- disquisiciones en torno a la prueba del conocimiento por parte del contribuyente de la existencia del proceso penal[17] en el que el auto de procesamiento pueda dar lugar a la pérdida automática de los beneficios, debiera considerarse que si el responsable de la instrucción no le permitió cabalmente ejercer su defensa porque se omitió anoticiarlo, ello afecta la garantía constitucional. En consecuencia, tener "un proceso penal en trámite" en esas condiciones no debiera generarle un perjuicio adicional al ya producido sobre el derecho a realizar una defensa eficaz ni dar lugar a la pérdida automática de los mentados beneficios.

[16] Arts. 8°, 10° y 11° DUDH, 14.3 PIDCP.

[17] Similar a lo acontecido con la "espontaneidad" referida por artículo 113 de la Ley 11.683 y la intensa discusión jurisprudencial y doctrinaria que originara.