

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA LEY PENAL TRIBUTARIA Y PREVISIONAL

El instituto de la extinción de la acción penal

JUAN MANUEL ÁLVAREZ ECHAGUE *

A Pavón y Ferrnada, mis hermanos

I. INTRODUCCIÓN

El art. 16¹ de la Ley Penal Tributaria y Previsional 24.769², establece una serie de requisitos que deben cumplimentarse para *extinguir la acción penal* incoada con motivo de la presunta comisión de alguno de los delitos tipificados en la primera parte del mencionado cuerpo legal como evasión simple de impuestos o de recursos de la seguridad social.

Siempre he tenido particular interés por abordar este artículo en forma pormenorizada³, pues siendo un instrumento de vital importancia dentro del proceso penal, que ha sido y es utilizado permanentemente por los imputados para evitar la sanción, considero necesario intentar definir sus alcances en forma más o menos concreta y precisa, pues de la redacción del mismo surgen algunos interrogantes sobre los cuales es mi intención expedirme, con la finalidad de tratar de aportar al lector de este trabajo una nueva visión sobre esos puntos que aún hoy se presentan como conflictivos.

¹ El artículo bajo análisis sostiene: "En los casos previstos en los arts. 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.

² La resolución que declara extinguida la acción penal, será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reiniciencia y Estadística Criminal y Carcelaria".

³ En la anterior ley 23.771 ya existía un artículo, el 14, que regulaba el proceso para el logro de la extinción de la acción penal, aunque con diferencias sustanciales respecto del texto actualmente vigente.

⁴ En el artículo "La Ley Penal Tributaria, 24.769. Análisis exegético", *Revista del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires*, julio de 1999, ps. 7 y ss., ha desarrollado un análisis general de la ley, en el cual por supuesto abordé el art. 16, aunque en forma muy breve y resumida.

* Profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires.

Es oportuno señalar, antes de adentrarme en el desarrollo del nudo de la cuestión central de la monografía, que entiendo por acción penal aquella que se lleva a cabo con el objetivo de determinar la responsabilidad criminal que surge de la realización de un hecho que hace presumir la comisión de un delito, la cual constituye el fundamento de la acción procesal⁴.

II. NATURALEZA JURÍDICA

La extinción de la acción penal o fuga del proceso⁵, en los términos del art. 59 del CPen., se produce por la muerte del imputado, por amnistía, por la renuncia del agraviado en los delitos de acción privada o bien por prescripción, con lo cual cesa la actividad persecutoria del estado⁶. Asimismo, existen otras causales diseminadas a lo largo del mencionado Código de fondo, como es el supuesto del casamiento del sujeto que cometió el delito contra la honestidad de la víctima (art. 132) o el pago de la multa máxima que correspondiere así como las indemnizaciones que se originaran, en los delitos que de esta manera son castigados (art. 64, CPen.).

A estas causales de extinción se ha sumado, hace ya unos años, el sistema instaurado y sometido a análisis en este trabajo, el cual ha generado una serie de discusiones doctrinarias en cuanto a la naturaleza jurídica del mismo, aunque creo es muy claro que constituye una excepción al principio de legalidad⁷.

Sobre la extinción de la acción penal hubo quienes señalaron que se trataba de un instituto típico del derecho procesal penal⁸, mientras que otros sostuvieron que era parte del derecho de fondo. Parece claro que se trata de una excusa absoluta, es decir, una cuestión material⁹ y no meramente formal, y en este sentido se ha expedido la mayoría de la doctrina española especializada, señalando que el beneficio de la fuga del proceso "... se apoya en la idea de una

⁴ En el mismo sentido, GÓMEZ, Teresa, "El procedimiento tributario y penal tributario a través de la jurisprudencia", LL, 1999-202.

⁵ Utilizo la frase "fuga del proceso", acuñada por el Dr. Vicente Oscar Díaz en su trabajo "Interpretación sobre el alcance del art. 14 de la ley 23.771", *Deposito*, LIII-563 y ss., para constatar de fines claros y acertadamente el instituto que en este trabajo analizo.

⁶ Cf. BREGIDA ARIAS, O. - GAUNA, Código Penal y leyes complementarias, Astrea, Buenos Aires, 1994, p. 210.

⁷ CARRERA DÍAZ, Carlos, *Ley Penal Tributaria y Previsional*, 24.769, Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, p. 307.

⁸ Hubo quienes sostuvieron que este instituto se asemeja a la suspensión del juicio a prueba, como es el caso de Oscar Romero en su artículo "La nueva Ley Penal Tributaria: una aproximación", JA, 1997-II-736. Al respecto, reciente jurisprudencia ha señalado que la probación no puede confundirse con el sistema de extinción de la acción penal prevista en el art. 14 de la ley 24.769, aunque sí es aplicable el sistema a los delitos que sanciona esta ley (cfr. Trib. Oral Penal Económico, nro. 3, "Barras, Eduardo s/inf. an. 9° ley 24.769", del 9/6/1998. Ver especialmente consid. 4°).

⁹ DÍAZ SARRIO, Hancio, conferencia dictada en el marco del "Seminario sobre ley penal tributaria y previsional 24.769", transcripto por Teresa Gómez en el PET, nro. 140 del 30/9/1997, p. 10.

*reparación que elimina la trascendencia jurídico-penal del hecho, según la cual quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria ... antes que se le haya notificado la iniciación de actuaciones de comprobación tendientes a la determinación de las deudas tributarias... o en el caso de que tales actuaciones se hubieran producido, antes que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración... interponga querrela o denuncia contra aquél dirigido, o cuando el Ministerio Público o el juez instructor realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias...*¹⁰

Las excusas absolutorias son entendidas como el camino que fue previsto por el legislador al considerar más útil tolerar el delito que castigarlo, aunque se reconoce que el delito ha existido y hay alguien que debe responder por ello. Es decir, existe una acción típica, antijurídica y culpable, así como una persona que debe responder, pero debido a la previsión del legislador que posibilita extinguir la acción penal, no hay delito¹¹.

Esta posibilidad de fugarse del proceso no sólo beneficia al imputado al eliminar el proceso penal y sus posibles consecuencias, sino que posibilita que el Estado realice un juzgamiento más simple y rápido del delito aliviando la tarea de los tribunales, los que se encuentran sobrecargados de causas y, por otra parte, cumple con el objetivo primordial y real que ha tenido en mira el legislador al sancionar la ley penal tributaria, que es el de maximizar la recaudación¹². Debe considerarse seriamente que, como ha señalado el STS alemán, "Esas cláusulas de exención de responsabilidad responden a la necesidad de soslayar cualquier clase de inseguridad jurídica cuando las fórmulas de equilibrio judicial con las exigencias recaudatorias de la Administración Tributaria, pero evitando en cualquier caso que el derecho penal se convierta en un ins-

¹⁰ Cf. NIEVO MONTERO, Juan - SÉDAME SPICALINZIO, José, en la obra coordinada por GARCÍA NÓVOA, Juan C. - LÓPEZ DÍAZ, Antonio, *Temas de derecho penal tributario*, Monografía Jurídica de Marcial Pons, 2000, ps. 105 y ss. y 143 y ss., respectivamente. En el mismo sentido: CORTI - CALVO - SPERCO, "Un primer acercamiento, a gran escala, al nuevo régimen penal tributario", *Impuestos*, LV-A, p. 854; CHIARA DÍAZ, Carlos, *Ley penal...*, cit., p. 311; BARBARA, Fernando, "La nueva ley penal tributaria y previsional", LL, 1990-E-1003; DÍAZ, Victoria O., "Interpretación...", cit., ps. 364 y ss. En contra, entre otros: REQUIERT, Marcelo, *Caracteres de derecho penal y administrativo tributario*, Editas, Buenos Aires, 1998, ps. 124 y ss.; ARCE - MARINI, "La suspensión del juicio a prueba en la ley Penal Tributaria", *Revista de Derecho Penal Tributario*, nro. 5, Centro de Estudios Penales Tributarios, p. 25; MAIREL Julio - BOVINO, Alberto, "Delitos no convencionales", *Ensayo sobre la aplicación del art. 14 de la ley 23.771...*, El Impulso de la reparación como técnica vieja?, Ediciones del Puerto, Buenos Aires, 1994, ps. 89 y ss.

¹¹ En este sentido, SÁNCHEZ AYUSA, Isabel, *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, 1998, p. 87.

¹² Cf. CHIARA DÍAZ, Carlos, *Ley penal...*, cit., ps. 13 y 308; DÍAZ, Victoria, "Interpretación...", cit., p. 367; CAFFERATA MORES, José, "El principio de oportunidad en el derecho argentino", *Muerte Doctrina Penal*, 1996-A-3, Ediciones del Puerto, Buenos Aires; EDWARDS, Carlos, *Régimen penal tributario*, Auzia, Buenos Aires, 1997, p. 77.

trumento de recaudación fiscal"¹³, condición que considero no se cumple en nuestra legislación penal tributaria, donde se ha puesto al derecho penal como mero instrumento recaudatorio, con lo cual se desvirtúa su esencia¹⁴.

III. CONDICIONES PARA SU EJERCICIO

Para que la extinción de la acción penal surta efectos, deben cumplimentarse una serie de requisitos que enumera el art. 16 y que seguidamente procedo a analizar pormenorizadamente.

I. Supuestos comprendidos

Como ya señalara, en la vigente legislación la posibilidad de extinguir la acción penal solamente se da en los casos de evasión simple, sea de impuestos o de recursos de la seguridad social, lo cual viene a acotar sensiblemente el sistema establecido en el anterior régimen penal tributario¹⁵.

A quien le sea imputable cualquiera del resto de los delitos, no podrá utilizar el beneficio del art. 16, lo cual fue criticado por los legisladores opositores al momento de sancionar la ley, pues ellos consideraban debía mantenerse esta posibilidad para todos los casos previstos en la ley. En este sentido, y como bien señala Marcelo Riquert, no existe la posibilidad hoy en día de aplicar el instituto bajo análisis para los supuestos de omisión de depósito de tributos o aportes retenidos o percibidos, cuando estos supuestos fueron los que generaron la mayor cantidad de procesos bajo el anterior sistema¹⁶.

Resulta imposible de entender cuáles fueron los motivos que llevaron a los legisladores a acotar de tal manera la facultad de extinguir la acción, incurriendo en una desigualdad manifiesta, pues los arts. 6º y 9º estipulan penas de dos a seis años, idénticas a las previstas para los supuestos que sí permiten fugarse del proceso. Acotada la ley de esta forma, podrá suceder que un sujeto que ha evadido impuestos en los términos del art. 1º, sea condenado con la misma pena máxima que otro que ha retenido pero no ingresado los aportes (art. 9º),

¹³ Citado por SEDANE SERRAVALLO, José, en GARCÍA NOVOA, Juan - LÓPEZ DÍAZ, Antonio, *Temas...*, cit., p. 106.

¹⁴ Es claro que esta discusión escapa a la temática elegida para la presente monografía y será motivo de análisis en otro trabajo, pero he querido dejar sentada mi posición al respecto.

¹⁵ La ley 23.771 permitía utilizar este instituto cualquiera fuera el delito cometido de los tipificados en la misma, bajo la sola condición de que la condena requerida por el fiscal, o que supuestamente iba a recibir, fuera de ejecución condicional. Posteriormente, la Cámara en lo Penal Económico, sala B, en la causa "Servicios Emprendarios SRL, s/ley 24.369", del 21/6/2000, ha sostenido que la ley 24.369 es muy clara en cuanto limita la extinción de la acción penal a los tipos descritos en los arts. 1º y 7º del mencionada campo legal.

¹⁶ Riquert, Marcelo, *Cuestiones...*, cit., pp. 143 y 144.

pudiendo sólo el primero de ellos extinguir la acción penal, mientras que al segundo le está vedada esa posibilidad, aun cuando la afectación del bien jurídico tutelado tiene la misma entidad en ambos casos y, por ende, ambos deberían encontrarse en igualdad de condiciones, lo cual, evidentemente, no sucede.

Considero que la jurisprudencia, por vía de interpretación sistemática y teleológica¹⁷, deberá extender la aplicación del instituto al menos a los supuestos enunciados en el párrafo anterior, ya que la inaplicabilidad del instituto de la fuga del proceso a quienes incurran en los mismos, ocasionaría una violación al derecho constitucional de igualdad¹⁸ de los sujetos que quisieran hacer uso de la opción, pues se encuentran inhabilitados para ejercer la misma por una norma que carece de sustento lógico, es decir, que es irrazonable y, por lo tanto, atentatoria de lo establecido por el art. 28 de la Constitución Nacional¹⁹. Propugno esta salida como camino intermedio hasta tanto se produzca la modificación de la ley y se la adecue a lo expresado por la doctrina mayoritaria y, por consecuencia, a los principios de igualdad y razonabilidad²⁰.

2. Aceptación de la liquidación o determinación²¹

Para que sea viable la fuga del proceso, el sujeto imputado debe aceptar formalmente la liquidación o, en su caso, la determinación de la obligación realizada por el organismo recaudador²².

Cuando la ley menciona la palabra "determinación", no cabe duda alguna de que se refiere a la determinación de oficio practicada en sede administrativa por el organismo fiscal, la cual, según establece el art. 17 de la Ley de Procedimientos Tributarios 11.683 en su tercer párrafo, deberá incluir el capital

¹⁷ Cf. CHARRA DÍAZ, Carlos, *Ley penal...*, cit., p. 313, aunque extiende la figura del art. 16 a otros supuestos del derecho penal, con lo cual no coincidamos.

¹⁸ Cf. Fallos, 16:118; 123:106; 124:122; 134:283; 199:270, entre otros.

¹⁹ Cf. Fallos, 115:111; 118:278; 128:433; 179:98; 264:416; 270:374, entre otros.

²⁰ Marcelo Riqueni sostiene que hasta que no se modifique la ley "...no hay posibilidad de incluir en la alternativa las figuras no expresamente contempladas en el artículo mencionado..." (*Seminario...*, cit., p. 137).

²¹ No es mi intención abordar en estos líneas la cuestión relacionada con los alcances de la determinación de oficio dentro del proceso penal, pues más allá de la relación que posee con el tema que en este apartado se aborda, por su complejidad, considero oportuno realizar esta monografía específica sobre el art. 11 de la ley.

²² La ley anterior no dejaba claramente sentado quién debía liquidar la obligación, cuestión que en la nueva ley ha sido determinada en forma expresa: es el organismo fiscal quien lo hace, en la generalidad de los casos a través del proceso de determinación de oficio, aunque en algunos supuestos basta con que exista una liquidación administrativa del tributo. Ver en este sentido, CHARRA DÍAZ, Carlos, *Ley penal...*, cit., p. 311; DÍAZ SIBRO, Horacio, "Seminario...", cit., p. 10.

adeudado, actualización, intereses y multas, posición que fue adoptada por cierta doctrina²⁵ y jurisprudencia²⁶.

A pesar de lo antes expuesto, en consonancia con lo sostenido por la doctrina²⁷ y jurisprudencia²⁸ mayoritaria, entiendo que la pretensión fiscal a que alude la norma penal debe entenderse como aquella integrada por el *capitál* y *re actualización*, ya que al momento de determinar el monto evadido, que sirve como condición objetiva de punibilidad que toma típica la conducta cuando supera cierto parámetro, sólo se tienen en cuenta estos dos elementos, pero no los intereses resarcitorios y las multas, con lo cual al imputado le bastará con abonar el monto que de la aplicación de aquéllos resulte para extinguir la acción penal²⁹.

3. Regularización y pago

El sujeto que desea extinguir la acción penal debe, además de aceptar la liquidación o determinación de oficio realizada por el fisco, *regularizar y pagar* en forma *total e incondicionada* el monto establecido, antes de haberse concretado el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Por lo cual no sólo es requisito el solicitar el beneficio antes de que se produzca ese acontecimiento procesal, sino que además debe haberse realizado el pago.

La nueva legislación viene a imponer severas restricciones a la posibilidad de extinguir la acción penal, pues mientras que al amparo de la anterior ley se entendía que la posibilidad de acogerse al beneficio era viable hasta tanto no hubiera sentencia firme³⁰, ahora sólo es factible invocarlo antes de que el fiscal *formule el requerimiento de elevar la causa a juicio* en los términos del art. 346 del CPPN³¹. Quien efectúa el pago luego del momento determinado por la norma, no podrá utilizar el beneficio, pero sí deberá ser tenido en cuenta ese acto

²⁵ Cfr. JARQUE, Gabriel D., "La extinción de la acción penal en el nuevo régimen penal tributario", LL, 1997-D-938.

²⁶ En los autos "Oñativore, José Ricardo", la Cámara en lo Penal Económico, sala B, sentencia del 4/3/1997, determinó que la pretensión fiscal a la que aludía la ley incluía los intereses resarcitorios.

²⁷ Ver en este sentido: DÍAZ SIEIRO, Horacio, "Seminaro...", cit., p. 10; HADDAD, Jorge, *Ley Penal Tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 48.

²⁸ Cfr. CSJN, 15/9/1997, "Signa SRL", Impuesto, LVI-A, p. 1122; C. Naz. Apela. Pen. Econ., sala B, "Athanasopoulos, Verónica", del 13/10/1994.

²⁹ Es oportuno señalar que ha variado mi posición respecto de lo sostenido en mi monografía ya citada, en la cual sostuve que debía incluirse dentro de la pretensión fiscal a los intereses resarcitorios y las multas.

³⁰ En igual sentido DÍAZ SIEIRO, "Seminaro...", cit., p. 10; RAQUET, Marcelo, Carreres..., cit., p. 144.

³¹ No coincido con la postura de Della Via y Gutiérrez, para quienes esta limitación podría ocasionar un agravio constitucional por violación al derecho de defensa del imputado (op. cit., p. 145), pues en virtud de los objetivos de la ley, lo que se ha intentado es que en forma rápida se proceda al pago de la suma evitando dilaciones sin sentido y siendo que el sujeto le queda expedita la discusión administrativa y/o judicial del monto del tributo debido.

por el judicante a los efectos de mitigar la pena que le correspondiera al imputado; es decir, el pago efectuado con posterioridad al requerimiento de elevar la causa a juicio efectuado por el fiscal, viene a actuar como factor atenuante de la sanción ³⁰.

Cuando se establece que el obligado debe regularizar y pagar el monto, entiendo que ello implica el deber del imputado, conjuntamente con la realización del pago, de adecuar su real situación fiscal en la documentación, asientos contables y todos los demás elementos que hagan a la misma, obligación que constituye un requisito que de no cumplimentarse en tiempo y forma impediría la extinción de la acción penal, aun cuando se hubiere efectuado el desembolso de la suma dineraria. No considero que regularizar y pagar constituya un único requisito que exige la ley con el objetivo de obtener el pago, sino que son dos deberes independientes, aunque complementarios, el uno con el otro.

En cuanto a la exigencia de ley que determina que el pago debe ser total, considero que la incorporación de esta frase ha tenido en miras eliminar la posibilidad de que se considere cumplida esa obligación por el hecho de que el imputado se haya acogido a los planes de pagos en cuotas (moratorias) establecidos por decretos del Poder Ejecutivo, pues de permitirse ello se mantendría abierto el proceso penal hasta que concluyera el plazo estipulado en la normativa ³¹. De esta manera la nueva legislación ³² ha venido a reflejar la posición jurisprudencial mayoritaria ³³ que al respecto se había impuesto, a pesar de opiniones doctrinarias que consideraban viable fugarse del proceso con el acogimiento a un plan de pagos ³⁴.

Con relación al hecho de que el pago es incondicionado, deben precisarse sus alcances, ya que puede originar dudas y entenderse que implica que el sujeto que extinguió la acción penal no puede valerse de los instrumentos procesales con que cuenta según la Ley de Procedimientos Tributarios, es decir, recursos o juicio de repetición. En consonancia con lo sostenido por autorizada doctrina ³⁵, considero que no puede negarse la posibilidad al contribuyente a seguir discutiendo en

³⁰ En el mismo sentido, SÁNCHEZ AYUSO, Isabel, *Cuestiones...*, cit., p. 98.

³¹ C. Nac. Apela. Pen. Econ., sala A, causa no. 32.086, del 04/11/93, en LL, 1993-C-204.

³² De las discusiones parlamentarias surge claramente que no es factible cancelar la obligación a plazo.

³³ En este sentido se había expresado la CSJN en la citada causa "Signa", así como la CNC (Asociación Penal, sala L en el fallo "Amorena, Horacio Juan s/acción de nulidad de sentencia penal", del 06/11/1995, *Impresión*, LVI-A-1120.

³⁴ En este sentido, RIGUERI, Marcelo, *Cuestiones...*, cit., p. 134, quien sostiene que con la actual redacción del artículo es imposible, pero que debería ser modificado permitiendo tal posibilidad. En cambio, PARRIS, Cristian, "La nueva Ley Penal Tributaria: algunas diferencias con la ley 23.771", *AAEF*, Anales 1996-1998, p. 417 y ss., sostiene que regularizar implica poder extinguir la acción penal aun por medio de planes que otorgan facilidades de pago.

³⁵ DÍAZ SERRIO, Horacio, "Sumario...", cit., p. 10; HAZDROV, Jorge E., *Ley Penal Tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1993, p. 83.

sede administrativa uo judicial la procedencia y los alcances de la determinación de oficio o liquidación efectuada por el organismo fiscal.

Lo que la norma intenta es evitar que se realicen maniobras dilatorias tendientes a extender indefinidamente el plazo para el pago, pero ello de ninguna manera puede implicar cercenar los derechos del contribuyente de discutir, en sede administrativa o judicial, la viabilidad y alcances de la pretensión fiscal, ya que el imputado puede haber efectuado el pago no por considerar que la liquidación o determinación era ajustada a derecho, sino para liberarse de la presión que significa encontrarse sometido a un proceso penal con la eventual consecuencia de ir a prisión.

4. La "única vez" y sus implicancias

La ley exige que quien utilice el instituto en análisis lo haga por primera vez, pues la norma prevé que el beneficio puede ser utilizado por "... única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada".

En el debate parlamentario hubo legisladores que sostuvieron que quien se hubiera acogido al beneficio de este instituto estando en vigencia la anterior ley, no podrían ejercerlo al amparo de la actual norma (en este sentido se expresó, entre otros, el diputado Menem como miembro informante de la mayoría en la sesión del 27/11/1996).

Considero desacertada esta opinión, pues el artículo no realiza distinción alguna que permita arribar a tal conclusión, siendo que, por el contrario, la frase consignada en el articulado sostiene que el beneficio se "... otorgará...", demostrando el tiempo en que se utiliza el verbo que la opción es hacia el futuro, sin que se haga referencia alguna al pasado; todo lo cual, además, tiene sustento en el art. 3° del CPen., el cual determina que en caso de dudas al interpretar una norma penal debe estarse por aquella que sea más favorable a los imputados³⁶.

La nueva normativa ha establecido la posibilidad de que una persona jurídica sea parte en un proceso penal³⁷ y ha previsto sanciones para la misma (por ejemplo, la pérdida de beneficios fiscales, según establece el art. 5°, entre otras penas). Sobre él se ha previsto que el beneficio de la fuga del proceso será utilizable por única vez por cada persona jurídica, intentando evitar con ello que mediante la rotación o remplazo de los directivos de una persona de existencia ideal se utilice la extinción de la acción penal por más de una vez³⁸.

³⁶ En igual sentido, CHIARA DÍAZ, Carlos, *Ley penal...*, cit., p. 210 y DALLA VIA - GUTMAN, Régimen penal tributario. Ley 24.769 comentada, Mércis, Buenos Aires, 1997, p. 116.

³⁷ Con lo cual, es claro que debe otorgarsele la posibilidad de ser parte y defenderse en el proceso del cual puede salir culpada y sancionada.

³⁸ Cfr. EDWARDS, Carlos, *Régimen...*, cit., p. 79.

Este objetivo legislativo aparece como muy claro y ajustado a la realidad, aunque jurídicamente presenta aristas de difícil solución con la actual redacción del artículo (especialmente analizado desde el punto de vista del principio de personalidad de la pena), pues si bien la imposibilidad de utilizar nuevamente este beneficio recae sobre la persona jurídica, quien ha hecho uso de la opción es la persona física en cabeza de quien hubiere recaído la pena de no haberse extinguido la acción penal, conforme establece el art. 14 de la ley.

Considero que la posibilidad de limitar el ejercicio de la opción a una única vez a las personas jurídicas es viable, siempre y cuando los órganos de gobierno fueren los mismos bajo cuya conducción se comete nuevamente el mismo delito penado por la ley, pues si éstos hubieren variado (por ejemplo, por la adquisición de la sociedad por parte de un nuevo grupo empresario) no podrá cercenárseles el derecho a utilizar nuevamente el beneficio que establece el art. 16, esto en virtud del principio de personalidad de la pena³⁹; salvo que se demostrara que aun bajo la nueva denominación adoptada subyacen los mismos sujetos como reales directivos y conductores de la sociedad.

Como señalara en el apartado anterior, quien pagó para liberarse del proceso penal puede continuar discutiendo en sede administrativa o judicial el monto de la pretensión o ésta en sí misma. En el caso de que este sujeto obtuviera una sentencia firme (por ejemplo en el juicio de repetición) que determinara la sinrazón de la pretensión fiscal y, por lo tanto, del pago efectuado para extinguir la acción penal, es evidente que no deberá computarse ello como antecedente, quedando de esa forma el sujeto habilitado para utilizar por primera y única vez el instituto de la fuga del proceso. Esto debe ser entendido así porque no puede impedirse a un obligado, que fue perseguido penalmente con base en una deuda que en un proceso posterior se demuestra no era legítima, que ejerza su derecho a extinguir la acción penal en idénticas circunstancias, pues el sujeto no ha realizado el pago como demostración de culpabilidad, sino sólo para evitar las consecuencias de un proceso penal, aun cuando íntimamente estuviera seguro de que su accionar estaba ajustado a derecho. En definitiva, la ley intenta castigar al reincidente en materia de evasión simple, supuesto que no le cabe a quien demuestra que de la primera imputación era inocente⁴⁰.

No se agotan aquí las consecuencias que se derivan de la "única vez" a que refiere la norma, sino que, además, de ella se infiere que la fuga del proceso será aplicable por cada especie de tributo involucrado. Ello surge de la lectura del debate parlamentario, donde ante la pregunta realizada por el diputado Bal-

³⁹ Ver en este sentido OÍAZ SIBERO, Horacio, "Seminario...", cit., p. 9; RIQUERT, Marcelo, *Cuestiones...*, cit., pp. 153 y ss.; entre otros. Discrepo con lo sostenido por el doctor Spolansky, cuando dice que quien adquiere una sociedad debe averiguar la historia y antecedentes, pues no podrá utilizar nuevamente el beneficio (cit. cit. de RIQUERT, Marcelo, *Cuestiones...*, cit., p. 148).

⁴⁰ Ver en similar sentido, SOLER - PRÓLICH - AMBRAGE, "Nuevo proceso penal tributario", LL, 1993-124.

ter sobre cuál es la interpretación que se le da a la mencionada frase, en el sentido si se refiere a una única vez en la vida del contribuyente, o bien, esa sola oportunidad en que puede utilizársela es por cada uno de los tributos, el diputado Pichetto respondió, en forma directa y sin dejar lugar a duda alguna, sosteniendo que "... *es por tributo y por una sola vez*...". Por otra parte, como nada aclara la norma en cuanto a la cuestión, debe estarse a la interpretación más favorable para el infractor, que es la expuesta precedentemente⁴¹, por lo cual, un contribuyente podría acogerse al beneficio de la extinción por un tributo determinado —ganancias—, y, luego, hacer lo mismo respecto de la evasión por otro tributo —IVA—. Aun en el caso de que en una misma determinación de oficio se hubieran incluido IVA y Ganancias, donde el monto evadido por cada uno de ellos superara las condiciones objetivas de punibilidad del art. 1º, se podrá extinguir la acción penal por cada uno de los impuestos mencionados⁴².

Quien ha ejercido el beneficio de la extinción de la acción penal podrá volver a utilizarlo transcurrido cierto plazo, pues no se trata de una única vez en la vida del sujeto que la utilizó, sino que la frase bajo estudio debe interpretarse en consonancia con lo previsto por art. 20 ter, segundo párrafo del CPen., que prescribe que el condenado a inhabilitación especial, si se comporta correctamente y ha reparado los daños, puede ser rehabilitado transcurridos cinco (5) años, con lo cual pasado ese plazo y habiendo cumplido con las condiciones impuestas por la norma, puede acogerse nuevamente al instituto de la fuga del proceso penal⁴³.

5. Organismo a comunicar

Por último, el art. 16 establece que la resolución que declare extinguida la acción penal, debe comunicarse a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencias y Estadísticas Criminal y Carcelaria.

Estas comunicaciones tienen como objetivo la toma de conocimiento, y respectivo registro, por parte de ambos entes de la utilización del beneficio por parte del sujeto involucrado, con la finalidad de evitar que el mismo vuelva a utilizarlo en otra oportunidad, pudiendo, por ende, oponerse la Procuración del Tesoro al otorgamiento del beneficio cuando según sus constancias el que se acoge al mismo no reúne los requisitos exigidos por la norma, aunque no solamente relacionado con el de la reincidencia en la utilización de la fuga del proceso, sino también con el resto de los antes enumerados⁴⁴.

⁴¹ Cf. CORTI - CALVO - SERRCO, "Nuevo...", cit., p. 871.

⁴² DÍAZ SERRCO, Henrico, "Seminario...", cit., p. 10.

⁴³ En el mismo sentido, FARRÉS, Cristian, "La nueva...", cit., p. 417; CORTI - CALVO - SERRCO, "Nuevo...", cit., p. 871.

⁴⁴ En un sentido similar se ha expresado el autor citado en la nota en la misma obra, p. 423, así cuando en principio, la Procuración no es parte del proceso penal hasta ese momento, donde en ciertos casos pasará a estar legitimada para actuar.