



# Revista Jurídica de la Universidad de Palermo

Año 3, Número 1

Abril, 1998

---

## Artículos

Corrupción estructural y sistemas normativos: el papel de las islas de integridad.

*Luis Moreno Ocampo.*

La experimentación sobre seres humanos: un dilema bioético.

*Luis Fernando Niño.*

La transferencia del riesgo y los nuevos daños sociales no reparables.

*Carlos A. Ghersi.*

Capacidad de culpabilidad o imputabilidad.

*Edgardo Alberto Donna.*

Contra el acuerdo extrajudicial.

*Owen M. Fiss.*

El *certiorari* o el uso de la discrecionalidad por la Corte Suprema de Justicia de la Nación sin un rumbo preciso.

*Eduardo Oteiza.*

## Ensayos

La seguridad jurídica y las reformas de mercado en la República Argentina.

*Roberto de Michele y Luigi Manzetti.*

La pretensión fiscal, aceptación, pago y extinción de la acción penal (artículo 16 de la ley 24.769; ex artículo 14 de la ley 23.771).

*Javier Augusto De Luca.*

Sobre la inexistencia del derecho de interés público en Argentina.

*Martin F. Böhmer.*

Expresiones de odio. Introducción.

*Diego Simonelli.*

La mediación del conflicto constitucional entre la libertad y la igualdad: lo que tenemos que hacer acerca de la expresión de odio.

*Justin D. Cummins.*

Lavado de dinero: la preocupación de los organismos internacionales.

*Eduardo Andrés Bertoni.*

## Decisiones Judiciales y Comentarios

Transplante de órganos entre personas vivas no relacionadas:

¿jueces verdugos?, por *Horacio Fernández Madrid.*

Comentarios acerca del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "S/N c/ Policía Federal Argentina s/ amparo", por *Julio M. Slinin.*

## Comentarios Bibliográficos

*La Constitución de la Democracia Deliberativa* según Carlos Nino por *Roberto Gargarella.*

*Democracia y Deliberación. Nuevas perspectivas para la reforma democrática*, de James Fishkin por *Lelia Mooney Sirotinsky.*

---



# La pretensión fiscal, aceptación, pago y extinción de la acción penal

(artículo 16 de la ley 24.769; ex artículo 14 de la ley 23.771)

Javier Augusto De Luca

## I. INTRODUCCIÓN. INTERROGANTES

Este opúsculo tiene el fin de reflexionar acerca de un instituto de la ley penal tributaria y previsional n° 24.769 (en adelante LPT)<sup>1</sup>, que apareció en la legislación argentina como novedosa con el dictado de la ahora derogada ley 23.771: la extinción de la acción penal por el pago de la pretensión fiscal.

Cabe recordar, que el ordenamiento normativo de la ley 23.771 previó distintas conductas que afectaban de algún modo la recaudación en aquellas áreas, y dio muestras de constituir un poderoso instrumento de política fiscal en un país cuyos habitantes no estábamos demasiado acostumbrados a pagar, en todo o en parte, los impuestos, tasas, contribuciones y aportes a sistema de seguridad social, sin que ello implique abrir juicio acerca de su mérito desde el punto de vista jurídico penal.

No se pretende formular verdades absolutas e inmutables, sino tan solo pensar en "voz alta" sobre ciertos interrogantes que se vienen planteando en doctrina y jurisprudencia, como punto de partida para futuros razonamientos que seguramente enriquecerán el debate.

La naturaleza jurídica de la pretensión fiscal ahora ubicada con notables diferencias en el art. 18, la esencia del art. 16 y los objetivos del proceso penal plantean varias dudas a cuya dilucidación pretendemos contribuir.

## II. LA PRETENSIÓN FISCAL Y LA EXTINCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL<sup>2</sup>

Los problemas que se habían planteado con relación a la aceptación y satisfacción de la pretensión fiscal de la ley 23.771 eran variados:

Se dijo que, a primera vista, podía sostenerse que esa forma de extinción de la acción constituía una renuncia del Estado a la persecución del delito, o un premio o un perdón, fundado en que el fin de la ley era recaudar lo máximo y

<sup>1</sup> Abogado, UBA. Secretario Letrado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

<sup>2</sup> Ley 24.769, publicada en el Boletín Oficial el 15 de enero de 1997 que, en su artículo 24 derogó a la ley 23.771, publicada en el Boletín Oficial el 27 de febrero de 1990. Esta última había sufrido una modificación por ley 24.587.

2. Ley 24.769 Art. 16: 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.

La resolución que declare extinguida la acción penal será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria.

Art. 18: El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de

más rápido posible y porque el Estado ahorra gastos y riesgos judiciales. Si se seguía esta línea de pensamiento se arribaba a la conclusión de que no era posible discutir el monto de la pretensión y que la idea era que se aceptase y pagase antes de iniciado el juicio público en el proceso penal<sup>3</sup>. Esta situación no podría prolongarse en el proceso, pues se produciría el efecto contrario de tardía recaudación y dispendio jurisdiccional. Si fuera factible su aceptación hasta la sentencia no firme -inclusive la del Superior Tribunal, Cámara de Apelaciones, de Casación, Corte Suprema-, se desvirtuarían esos fines de rapidez - economía y eficacia en la recaudación fiscal.

También se sostuvo que este instituto era una manifestación del principio de oportunidad<sup>4</sup>. Sin embargo, determinadas particularidades de la disposición la alejaban de aquel en cuanto no dejaba un margen importante de discrecionalidad al órgano estatal correspondiente (administración, fiscal o juez) y dependía en igual medida de la voluntad y actividad del imputado que debía aceptar y oblar.

Otros pensaron que la aceptación podría constituir un allanamiento. Se sostuvo que no revestía las características de otras causales extintivas en la persecución penal pues éstas no dependían de la voluntad del autor como la del art. 16 LPT (antes art. 14 ley 23.771), sino de hechos y acciones externos a él -muerte del imputado, transcurso del tiempo, decisión parlamentaria, voluntad del acusador en delitos de acción privada-; y se llegó a considerar que el problema era análogo a una excusa absolutoria posterior al desarrollo y consumación del hecho punible; el casamiento con la ofendida en algunos delitos contra la honestidad<sup>5</sup>.

---

determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

En aquellos casos en que no corresponda la determinación administrativa de la deuda, se formulará de inmediato la pertinente denuncia, una vez formada la convicción administrativa de la presunta comisión del hecho ilícito.

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que, inmediatamente, dé comienzo el procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo, en un plazo de noventa días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento fundado de dicho organismo.

3. El concepto de requerimiento de elevación a juicio despeja los problemas que había traído el término "acusación" utilizado en la ley 23.771. En efecto, en el Viejo Código de Procedimientos (ley 2372) existía un acto procesal expreso que llevaba ese nombre, pero en el nuevo (ley 23.984) no, pues el requerimiento fiscal de elevación a juicio oral no solo carece de un concreto pedido de pena, sino que no ha podido evaluar las pruebas que se producirán durante el debate que son las únicas que se pueden utilizar para condenar. Recién en el alegato fiscal acusatorio se completa una verdadera "acusación". Es una cuestión que excede el marco de este trabajo. Ver *Condena sin acusación*, De Luca Javier Augusto y Manriquez, Gloria. *La ley, 22 de marzo de 1995*.

4. Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, Sala Y, sentencia del 16 de mayo de 1994, ED. 11 de agosto de 1995. Cita esta posición Caramuti, Carlos Santiago; "La extinción de la acción penal del art. 14 de la ley 23.771. Introducción del principio de oportunidad o simple afán recaudador?". *Revista del Centro Argentino de Estudios en lo Penal Tributario*, Bs. As. Marzo de 1995, año 2, n° 4, p. 19.

5. Maier, Julio B.J. y Bovino, Alberto; "Ensayo sobre la aplicación del art. 14 de la ley 23.771. El ingreso al derecho penal de la reparación como tercera vía?", en *Delitos No Convencionales*, compilador Julio Maier, Ediciones del Puerto, Bs. As., 1994, p.93/95.

Esta posición, sin embargo, no superaba el hecho de que existía otra causal extintiva de la acción penal que depende de la voluntad del imputado: el pago de los montos máximos de la multa para los delitos reprimidos con esa pena (art. 64 del Código Penal) y de que todas las mencionadas a modo de comparación también operan con posterioridad al hecho delictivo, como que no puede haber extinción de la acción penal sin acción penal que, justamente, nació del delito<sup>6</sup>.

Y tampoco superaba la circunstancia de que, más allá de las consecuencias que se acaban de mencionar, no se trataba de un allanamiento porque no exigía por parte del imputado un reconocimiento de los hechos y del derecho del Estado.

Es muy probable que constituyera una excusa absolutoria<sup>7</sup>, pero esta clasificación dice poco acerca de su naturaleza e impide predecir todas sus consecuencias. Las excusas absolutorias son de variada índole y generan efectos diferentes.

Existieron razonamientos sobre la base de un derecho "a no ser penado" como contrapartida de la necesidad de evitar una posible "extorsión legal" en que se incurriría si no se admitiera la discusión judicial del monto requerido<sup>8</sup>. Argumentaba Virgolini que el art. 14 de la ley 23.771 trataba de una causa penal de cancelación de la punibilidad, no de la exclusión de un delito. Que este instrumento guarda relación con el arrepentimiento activo, por ejemplo en la tentativa acabada; que por motivos de política criminal, se reconoce eficacia liberatoria a ciertas formas de restitución o reparación del daño; que aparte del fin recaudador y satisfacción mediante la reparación del bien jurídico afectado, se suma un objetivo disciplinador; que a ello debe agregarse un derecho constitucional a no ser penado, pues la aceptación de la pretensión y la extinción de la acción no tiene una base contractual sino legal, de modo que cumplidos los requisitos de la norma se obtiene el derecho a la extinción. Se sostiene que el monto puede discutirse pues la norma debe entenderse como "pretensión fiscal justa", ya que de otro modo se convalidaría el enriquecimiento sin causa y una verdadera exacción ilegal de la administración pública.

Sin embargo, cabe objetar al respecto que "el derecho a no ser penado" no es otro que el que surge de nuestro sistema discontinuo de ilicitudes (art. 19 C.N.) y del principio de inocencia (art. 18 C.N.) y que no se advierte cómo, de determinada concepción de la naturaleza jurídica de un instituto, podía surgir este derecho y el de discutir su contenido y monto.

En efecto, no se distinguía que el objeto de la incidencia de la extinción de la acción penal tenía un solo fin, que era bien determinado, que no era asimilable al de la causa principal donde la continuidad del sometimiento a proceso permitía demostrar lo abusivo y erróneo de la pretensión y por ende, el mantenimiento

<sup>6</sup> Dicho esto con excesiva latitud y sin la finalidad de adoptar una posición respecto del concepto de "acción".

<sup>7</sup> Caramuti, op. Loc. Cit.

<sup>8</sup> Virgolini, Julio E.S. "El art. 14 de la LPT y la revisión judicial de la pretensión fiscal", en Revista del Centro Argentino de estudios en lo Penal Tributario, junio 1993, año 1, n° 1, p. 53; y "El art. 14 de la LPT como límite de la punibilidad", en la misma revista, marzo 1995, año 2, n° 4, p. 49.

del estado, de inocencia -por la totalidad o parcialidad de los hechos-. La letra de la ley 23.771 era clara, pues exigía que el imputado **acepte** la pretensión; lo cual, quería decir que nada lo autorizara a discutir. Y esto era así pues la aceptación no debía confundirse con el objeto de la causa penal en el que sí se discutiría cuánto se evadió. El problema del art. 14 LPT constituía una cuestión más pequeña: si el imputado estaba dispuesto a dar algo de su parte para acogerse a un perdón. En este aspecto, lo mismo ocurre con el nuevo art. 16 de la ley 24.769. Decían Maier y Bobino que se trataba, bajo ciertas condiciones, de un apremio tributario y previsional, sostenido por la amenaza de una pena. Esta solución traía aparejada la serie de inconvenientes de orden jurídico principista que era posible advertir respecto de una solución de este tipo: el más grave estaba representado por la prohibición de la prisión por deudas (Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 7, n° 7, hoy incorporada a nuestra Constitución Nacional, art. 75 inc. 22); cuando la acción reprimida, con pena privativa de libertad solo reside en la omisión de ingresar el tributo o importe previsional.

Sin embargo, el problema de esta argumentación radicaba en que la ley penal tributaria y previsional no trataba ningún caso de prisión por deudas. En efecto, la omisión de ingresar un tributo o importe previsional -en determinadas circunstancias que la ley contempla-, no es una deuda común o similar a las del derecho privado para con el estado u organismos previsionales, sino un delito. La "deuda" es una consecuencia de un acto de imperio del Estado y de una situación de hecho prevista legalmente en la que se coloca el contribuyente. En algunos tipos penales ocurre algo similar al delito de retención indebida (art. 173 inc. 2° del Código Penal), donde el sujeto no es considerado el titular del patrimonio retenido y, por ende, no le es facultativo disponer de él. No se trata de un incumplimiento contractual. En nuestro país, desde antiguo, se abolió la prisión por deudas (vid. Ley 514 de junio de 1872), de modo que desde el derecho positivo se dio solución a un reclamo del derecho penal liberal que lo había incluido como uno de sus principios. Las disposiciones de tal pacto internacional solo han permitido la jerarquización constitucional del principio (art. 75, inc. 22° de la Ley Fundamental).

Como colofón, es bueno recordar que el Estado argentino al momento de ratificar la convención -habilitado para ello por la ley 23.054-, formuló una declaración interpretativa de la aludida disposición (art. 7, inc. 7°) en el sentido de "que la prohibición de la detención por deudas" no comporta vedar al Estado la posibilidad de supeditar la imposición de penas a la condición de que ciertas deudas no sean satisfechas, cuando la pena no se imponga por el incumplimiento mismo de la deuda sino por un hecho

---

9. En 1996. formulé una ponencia en el "V Congreso Argentino de Ciencias penales", realizado en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad de Bs.As, en la Comisión Y: "La pena" que titulé: "Se puede discutir el monto de la pretensión fiscal?". A propósito de la extinción de la acción penal por la aceptación y pago de la pretensión fiscal en la ley penal tributaria (23.771)".

penalmente ilícito anterior independiente” (ver instrumento de ratificación del Poder Ejecutivo Nacional del 14 de agosto de 1984).

Los últimos autores citados<sup>10</sup> consideraban que esta solución del conflicto no se extendía a otras áreas del derecho penal tradicional, por medio de la reparación del daño a las víctimas, porque la ley estaba destinada a cierto sector de la población cuyos individuos ordinariamente no sufrían la violencia de la pena estatal y aquello que implicaba (persecución penal) o, con otras palabras empleadas por la criminología moderna, no era, “seleccionados”, comúnmente, por el sistema penal.

Esta crítica no está exenta de observaciones. Se infiere de ella que se trata de una solución para delinquentes de cuello blanco. Pero ello es así pues, en los delitos contra el patrimonio -que ellos proponen como ejemplo- no está comprometido un interés público esencial, como en el caso de los tributos y los aportes previsionales que hacen a la subsistencia misma del Estado y del sistema de seguridad social. Por tal razón, se busca una salida alternativa como medio disuasivo de lograr los ingresos necesarios para tales altos fines.

Es más, la excepción no impide que el legislador aplique el instituto a otras circunstancias del derecho penal tradicional, pero este es un tema; ahora sí, criminológico y de política criminal. De todos modos no es válido criticar lo vigente a partir de lo que no existe. Una solución puede ser buena o mala en sí misma, o en relación con el contexto, pero no lo será porque no esté previsto para otros supuestos.

Ahora bien, puede cuestionarse que esta interpretación del sistema adolecía de una falla consistente en que el imputado habría perdido la oportunidad procesal de acogerse a un pago justo.

Más allá de que ese óbice podría salvarse mediante la aplicación de la doctrina de la cosa juzgada fraudulenta y consecuente anulación del fallo en la causa originaria que lo condenó, esto trae algunos problemas.

Si se considera que el instituto del antiguo art. 14 y ahora 16 de la nueva LPT no es un derecho de la parte, se concluye en que se trata de una facultad del Estado ejercible complementariamente por órganos de gobierno de distintos poderes (DGI, fiscal y juez) con cierta participación del beneficiario (imputado que debe aceptarla sin discutir) que, como algunas instituciones del derecho público no contemplan la voluntad de los particulares (por ej. indulto; prescripción), o lo hacen de una manera atenuada al requerir su consentimiento, pero no para discutir el origen de la potestad sino para aceptar sus efectos o consecuencias; su voluntad solo es contemplada en la medida en que nadie lo puede obligar o apremiar a pagar en el proceso penal con este fin (por ej. pago anticipado de la multa en los delitos reprimidos con esa pena).

En la vereda opuesta se enrolan quienes consideran que es un derecho del imputado. El proceso penal tributario de la ley 23.771 había sustituido el sistema de determinación de la deuda que preveía el art. 23 de la ley 11.683, de modo que al final de la tramitación de la causa penal se establecería cuánto se evadió. Se argüía que al impedirse discutir el monto se privaba de un derecho al imputado a la declaración de extinción de la acción penal.

---

10. Ob. Cit. p. 98.

### III. DISCUSIÓN SOBRE EL MONTO DE LA PRETENSIÓN FISCAL

Durante la vigencia de la ley 23.771 proliferaron las incidencias tendientes a discutir el monto de la pretensión fiscal, tachada de injusta, excesiva o arbitraria, con el fin de su aceptación, cancelación y extinción de la acción penal.

Para llegar a una conclusión armónica y sistemática con todas las disposiciones de la ley y del orden jurídico todo, resulta conveniente recapitular sobre algunas cuestiones ya planteadas de las que se irán extrayendo las sucesivas premisas.

En primer lugar, conviene señalar que muchas de esas discusiones han quedado en el pasado con el dictado de la nueva ley 24.769 pues el art. 18, al prever la determinación de oficio de la deuda tributaria, ha vuelto las cosas al estado anterior al dictado de la ley 23.771, es decir, existirá un trámite en sede administrativa, con resguardo del derecho a ofrecer prueba y ser oído del obligado.

El art. 16 de la ley 24.769 habilita la extinción de la acción penal cuando “el obligado acepta la liquidación o en su caso, la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto total de la misma en forma incondicional y total...” La interpretación literal de esta norma no permite el cuestionamiento de su contenido, que se pudo controvertir en sede administrativa durante el procedimiento de determinación de oficio, así como tampoco, que de esa aceptación se derive un reconocimiento o allanamiento de hechos y derechos. Debe verse por este camino hermenéutico que lo que debe aceptarse es el monto de la pretensión fiscal, no otra cosa.

Por otra parte, desde una perspectiva histórica, en la ley 23.771 el legislador había tenido la intención de independizar los procesos penal por delitos, y administrativo por infracciones (decreto 769/89 del Poder Ejecutivo Nacional que vetó el capítulo relativo al régimen penal tributario y previsional de la ley 23.697; ley 11.683; ley 23.771; nota de elevación del proyecto del Poder Ejecutivo Nacional y debates parlamentarios), de lo cual se deducía que la estimación del perjuicio fiscal no tenía igual trato en uno y otro procedimiento.

Véase que en el de naturaleza administrativa, la DGI cumplía la función de tribunal administrativo con atribuciones jurisdiccionales cuya decisión es sometible a revisión judicial. En las causas penales, solo se limita a denunciar, querellar y a aportar pruebas, bajo la dirección del juez a cargo de la instrucción.

La introducción del instituto de la determinación de oficio por el organismo recaudador ha venido a trastocar el sistema anterior que permitía distinguir entre el objeto de la causa criminal y el de la pretensión fiscal, de donde en el primero se discutían la comprobación del hecho punible y la responsabilidad y autoría de los involucrados, a partir del conocimiento que se tomaba de la segunda como *notitia criminis*. Esta distinción eliminaba todos los argumentos que pretendían la discusión autónoma del acto de la DGI que no era jurisdiccional.

autorizara a extender tal deliberación a la incidencia promovida con el fin de lograr la extinción de la acción penal (art. 14 de la ley vieja).

Ahora, en cambio, si bien el instituto puede seguir teniendo como naturaleza una renuncia del Estado a la persecución de los delitos por razones de política legislativa fiscal y criminal, se han confundido las razones fiscales con las criminales. Antes se conciliaban el interés social de persecución, esclarecimiento y punición de actos delictivos, el que prescribe que el delito comprobado no rinda beneficios y una pronta recaudación fiscal.

Sin embargo ahora, al poderse discutir administrativamente el monto de la pretensión fiscal en el proceso de determinación de oficio, poco margen de actuación le queda al proceso penal. Tan solo habrá que aceptar y pagar, por única vez, antes del requerimiento de elevación a juicio, con la ventaja de haber tenido un proceso previo de determinación de las obligaciones más o menos serio y con derecho de defensa. En esas circunstancias, los tipos penales sólo serán operativos cuando a un obligado - imputado se lo someta a proceso por segunda vez, pues en la primera oportunidad habrá aceptado y pagado. El protagonismo no lo tiene más la reacción penal, sino la determinación administrativa. Se ha vuelto al sistema de la ley 11.683.

Véase que las alegadas afectaciones de distintos derechos de los imputados en el anterior régimen aparecían desprovistas de solidez.

En efecto, como todo acto administrativo, el de la pretensión fiscal estaba sujeto a la comprobación de los requisitos formales que le otorgan validez y quienes lo emiten quedan sometidos a las responsabilidades que el eventual abuso de sus funciones pudiera dar lugar, criterio del que no cabía apartarse pues constituye la mejor forma de preservar el principio republicano de responsabilidad en los actos de gobierno que a cada una de las reparticiones del Estado compete.

Esta afirmación, colisionaba con algunos datos de la realidad que mostraban procedimientos muchas veces apresurados y dirigidos más a la espectacularidad de la pantalla de televisión, que al descubrimiento de la verdad jurídica objetiva. Sin embargo, los principios jurídicos que rigen las instituciones del estado de derecho no podían depender de la mejor o peor actuación de unos funcionarios a quienes, en todo caso, habría que responsabilizar por sus excesos.

Ahora, parece haberse tomado otro argumento de la realidad: que los jueces y fiscales penales no eran los más idóneos para la investigación y esclarecimiento de ilícitos tributarios, lo cual vuelve a confundir las cosas. Pero esto es erróneo. El juez penal no tiene por qué ser expertos en temas tributarios ya que para eso puede valerse de peritos y, además, con el sistema actual, igualmente quedan en el marco de sus atribuciones las de determinación del objeto delictivo-tributario y responsabilidad de los actores, de modo que no se entiende la razón de esta introducción de una verdadera cuestión prejudicial.

A ello cabía agregar que sólo si se asimilaba el instituto en su redacción anterior al de la prisión por deudas -lo cual se vio era infundado-, podía llegarse a sostener una suerte de derecho a no sufrir una persecución penal fundada en una pretensión económica injusta. Ello no era así a poco que se hiciera hincapié en la separación entre el plano administrativo en que se persigue un fin



patrimonial y la acción criminal. El hecho genera ambas y, en la generalidad de los casos del derecho común, la satisfacción de los daños o restitución de su producto, no borra las consecuencias criminales y la acción penal pública no puede renunciarse. Pero la ley 23.771 había instituido una excepción a dicho principio, basado en una solución de política legislativa de naturaleza compositiva o reconciliatoria, que permite extinguir la segunda cuando se satisfaga la primera.

Actualmente, si bien la naturaleza del instituto es idéntica al de su redacción anterior, el sistema en que está inserto generará dificultades al logro de los fines de la ley.

#### IV. PROBLEMAS ANEXOS. LA REPETICIÓN DE LO PAGADO INJUSTAMENTE

Luis García había dado tratamiento a la opinión de quienes sostienen que luego de la sentencia penal -de extinción de la acción- nada impide que posteriormente, si se hubiera tributado de más, se pueda repetir en sede administrativa (art. 26 de la ley 11.683). Al respecto consideraba que quienes así opinan siguen pensando en la idea de prisión como "amenaza extorsiva" y no en la idea de "reconciliación" pues la idea de reconciliación operada por la aceptación de la pretensión es incompatible con la repetición: "el que acepta sin reservas no tiene derecho a repetir, el que acepta con reserva de repetición y paga, en verdad no acepta nada, sino que sólo paga". Más: se puede pagar sin que el pago tenga carácter de aceptación de la deuda, y ello es lo que sucede generalmente en los pagos bajo protesto, y en las imposiciones regladas por el principio *solvet et repetet*. Pero la ley no sólo exige que se satisfaga la pretensión fiscal, sino además, que se acepte. Solo podría repetirse lo no aceptado, pero jamás lo que ya ha sido aceptado.

En consecuencia, debe interpretarse que la ley exige un allanamiento a la pretensión fiscal para poder gozar del beneficio. Lo contrario sería "autofrustratorio de la reconciliación". El derecho penal es subsidiario, fragmentario y mínimo, lo que conduce a sostener que no puede renovarse fuera del proceso penal la discusión sobre aspectos que hacían a la existencia del delito cuando ya se ha extinguido la acción penal y, en consecuencia, la posibilidad de discutir la existencia del delito y sus alcances, pues de lo contrario se estimularía la deslealtad.

Sin embargo, los principios en que se sustentaba esta interpretación del instituto de la extinción de la acción penal en la ley 23.771 por la aceptación y cumplimiento, no se verían controvertidos en modo alguno permitiéndose la repetición de lo pagado en exceso. Ello tendría sustento en otros principios de igual o mayor jerarquía y se inscribiría en un marco de equidad no ajeno a la realidad.

Empecemos por el final. La práctica demuestra que la DGI puede servir -conscientemente o inconscientemente- a otros intereses que los del derecho penal y tributario.

11. He tenido el honor de leer los borradores de una futura obra de Luis García sobre la Ley Penal Tributaria y discutir con él muchos aspectos de ese trabajo. Le quedo agradecido por el enriquecimiento intelectual que ello me ha dado.

En el plano jurídico, el Estado no puede recibir un pago sin causa, ni constituirse en beneficiario de un enriquecimiento sin causa; así como tampoco exigir lo injusto. De ahí, que los actos administrativos se presumen legítimos, pero sólo se presumen, pues siempre se deja abierta la puerta de la prueba en contrario. Que primeramente se deba abonar lo que se pide, en base a esa presunción, no impide que luego se pueda discutir la justicia del pago.

En el plano de la LPT y de los principios ya aludidos, esta "aceptación" no es un "allanamiento". Este último implica un reconocimiento de los hechos y del derecho, pero la LPT nada dice al respecto. Y esto es así porque la acción penal no debe identificarse con la acción tributaria.

La reconciliación no es incompatible con la repetición, justamente porque no es un caso de prisión por deudas, ni de extorsión estatal. Solo sirve para terminar el proceso penal, una de las acciones que nacen de la conducta del sujeto, del hecho: las que se refieren al delito.

A partir de esta distinción de planos, se ve claro porqué la DGI puede continuar el proceso administrativo por las infracciones a que las mismas conductas pudieron dar lugar. Si la DGI puede, no se observa obstáculo para que también el infractor lo haga.

En cuanto a la política reconciliatoria, en realidad, lo contrario a ella, sería que la DGI reclamara y obtuviera el cobro de una deuda abusiva, sin derecho posterior a refutación. Esto no sería una reconciliación, sino una exacción, que daría razón a quienes sostienen ese argumento o el de la prisión por deudas. El infractor paga para liberarse de la causa penal y de ese modo se "reconcilia". Rige el postulado de la última ratio del derecho penal. Se reconcilia con ese plus de disvalor por el cual el legislador seleccionó su conducta antijurídica y la elevó al rango de delito. Se parece a la "disonancia armónica" de la que hablaba Carrara.

Pero no tiene por qué reconciliarse, -la LPT no lo describe- con la deuda que genera su acto antijurídico. Esto ocurre a menudo con los daños y perjuicios derivados de delitos. Pese a la condena penal que fija los hechos para la sede civil, puede discutir en esta última su monto.

Con la nueva redacción y la modificación del instituto de la determinación de la deuda fiscal, en la ley 24.769, difícilmente se plantee este problema de una pretensión fiscal injusta o arbitraria. De todos modos, si esto ocurre, no habría obstáculo a su repetición.

Finalmente, queda por establecer hasta cuándo cabe hacer ejercicio de la aceptación. Es evidente que el fin de la ley es evitar un dispendio jurisdiccional y lograr una recaudación pronta. Por tal razón señala al respecto que la aceptación y pago debe hacerse hasta el momento del requerimiento de elevación a juicio a diferencia del régimen anterior que no preveía un término.

## **V. CONCLUSIONES**

- 1) El instituto de la acción penal tributaria (art. 16 de la ley 24.769), es en su naturaleza una renuncia del Estado a la persecución de los delitos por razones de política legislativa fiscal y criminal.

- 2) La pretensión fiscal, al solo fin de la extinción de la acción penal, debe ser aceptada sin posibilidad de discusión en sede penal.
- 3) Solo podrá discutirse su monto en sede administrativa durante el proceso de determinación de oficio que constituye una verdadera cuestión prejudicial del proceso penal. Si el objeto del proceso penal, determinar la existencia de hechos y la responsabilidad que en ellos pudieron tener personas, permite demostrar que el monto de la pretensión era excesivo, deberá permitirse su repetición.
- 4) El art. 18 de la nueva ley 24.769 dejará por un buen tiempo en letra muerta sus disposiciones penales, pues solo operará sobre "reincidentes" que no puedan volver a acogerse al beneficio de aceptar y pagar una pretensión fiscal que fue discutida en sede administrativa.