



**Departamento de Derecho**

**Maestría en Derecho Penal**

**Tesis de Maestría**

**“Sinceramiento fiscal”: ¿herramienta beneficiosa o carta de impunidad?**

**Autora: Romina LIBERMAN**

**DNI: 35.090.654**

**Directora: Alejandra VERDE**

**Septiembre 2023**

## **Abstract**

El “sinceramiento fiscal” es una declaración por medio de la cual se exteriorizan bienes y tenencias que permanecían al margen del conocimiento del fisco, de manera tal que el evasor se pone de manera voluntaria al corriente con lo adeudado, y el Estado, a su vez, lo exonera de las defraudaciones fiscales cometidas. En ese sentido, constituye un “estímulo” o una “invitación” a los ciudadanos evasores y evita la imposición de una pena ante la comisión de un ilícito ya consumado (evasión fiscal) y reemplaza el total de lo debido a la administración pública, en la mayoría de los casos, por una nueva deuda fiscal: un tributo especial, que no necesariamente coincide con el valor de lo adeudado.

En nuestro país existieron varias leyes de este tipo. Esta clase de programas entraña numerosas ventajas y desventajas que originan opiniones tanto a favor como en contra de su sanción.

El presente trabajo tiene por objeto su análisis como así también el examen de algunos institutos implicados en los regímenes de “sinceramiento fiscal” que, entre otro, pueden generar tensiones con el derecho penal y procesal penal. Finalmente, aunque fundamentaré por qué no soy partidaria de aquellos, efectuaré algunas proposiciones, que considero útiles *de lege ferenda*.

**Palabras claves:** Programas de “sinceramiento fiscal” – Evasión tributaria - Principio de igualdad - Secreto fiscal - Lavado de activos.

## Índice temático

### I. Introducción. Planteo del problema

### II. Marco Teórico

- A. Una aproximación conceptual al instituto del “sinceramiento fiscal”
- B. Antecedentes legislativos
- C. Características generales de los regímenes de “sinceramiento fiscal”
  - a) Objeto de exteriorización de bienes
  - b) Destinatarios
  - c) Beneficios
  - d) Condiciones y plazo de adhesión
  - e) Determinación del impuesto especial
  - f) Causales de decaimiento de los privilegios
  - g) Disposiciones generales
    - 1. Secreto fiscal
    - 2. Lavado de activos y “sinceramiento fiscal”
    - 3. Deberes de la Administración Federal de Ingresos Públicos
    - 4. Potestades de la Unidad de Información Financiera

### III. Algunas implicancias de los programas de “sinceramiento fiscal” en el derecho penal y en el proceso penal

- A. Tensiones entre esta clase de programas y el fin del derecho penal y la pena
  - a) Argumentos a favor
  - b) Argumentos en contra
    - 1. Crítica desde la óptica deontológica
    - 2. Crítica desde la óptica preventiva
- B. Presiones a favor de estos regímenes
- C. ¿Afectación de principios constitucionales?
  - 1. Principio de igualdad
  - 2. Principio de inocencia
- D. Naturaleza jurídica de su consecuencia: la liberación de la acción penal
  - 1. Excusa absolutoria
  - 2. Amnistía fiscal

3. Toma de postura
- E. “Sinceramiento fiscal” y lavado de activos
1. Tensiones
  2. El secreto fiscal y la utilización de la información del sinceramiento en el proceso penal sobre lavado de activos
    - a) El deber de los sujetos obligados a reportar operaciones sospechosas frente al “sinceramiento fiscal”
  3. Evasión tributaria, lavado de activos y “sinceramiento fiscal”
    - a) Estado de la discusión
      - i. Posturas en contra
      - ii. Posturas a favor
      - iii. Conclusión
    - b) Evasión tributaria como delito precedente de lavado: implicancia en el “sinceramiento fiscal”
      - i. Relación temporal entre lavado de activos y adhesión al régimen de “sinceramiento fiscal”
      - ii. El “sinceramiento fiscal” como puerta a una investigación por lavado de activos
      - iii. Conclusiones
  4. Obligaciones internacionales asumidas y las Recomendaciones del GAFI

#### **IV. “Sinceramiento Fiscal”: ¿herramienta beneficiosa o carta de impunidad?**

1. Propuestas
2. Conclusiones

#### **VI. Bibliografía**

## **I. Introducción. Planteo del problema**

El régimen de “sinceramiento fiscal” constituye un “estímulo” que el legislador pone a disposición de los ciudadanos a fin de que exterioricen activos que, a ese tiempo, no se hallaban declarados ante la administración pública nacional y, por ello, se encontraban al margen de toda tributación. Es decir, sus destinatarios son personas que incumplieron previamente ciertas obligaciones impositivas y, para captarlas, se las “invita” a exteriorizar los bienes que poseen sin declarar, concediéndoseles algunas prerrogativas. Esto último favorece a quienes acceden al programa pero, claramente, suscita controversias tanto en el plano teórico como práctico.

El objetivo de esta clase de programas, entonces, es incitar a los ciudadanos que incurrieron en una evasión tributaria, por no haber pagado los impuestos correspondientes a los bienes y tenencias que poseían, a que ingresen esos capitales a su patrimonio declarado, bajo el otorgamiento de determinados beneficios, con la consecuente posibilidad de aumento de la recaudación pública.

Entre el programa de “sinceramiento fiscal” y el fin del derecho penal y de la pena existe una clara relación de tensión. Con relación al derecho penal, el problema se proyecta en dos aspectos. Desde una óptica deontológica, dado que el beneficiario cometió un ilícito penal, se plantean cuestiones de injusticia. Desde un aspecto preventivo, genera en el resto de los ciudadanos la sensación de que no es necesario cumplir con las normas penales en aras de esperar otra ley de exteriorización voluntaria. Tampoco escapará al análisis la presión que pueden ejercer las directrices emanadas de la política fiscal, en las que las expectativas de aumento de la recaudación pública para incrementar sus arcas juegan un papel dirimente<sup>1</sup>.

En efecto, el “sinceramiento fiscal” conduce a evitar la pena ante la comisión de un ilícito ya consumado, siempre que se declaren tenencias o bienes que se hallaban ocultos para la administración pública y se abone, en la generalidad de los casos, el impuesto establecido por ley. Entonces, ello podría sugerir que las conductas de evasión

---

<sup>1</sup> Otro dilema, que no será tratado en el presente trabajo por exceder el fin propuesto, es el que gira en torno a la justificación de la criminalización de esta clase de conductas. Para un sector de la doctrina constituyen delitos *mala in se* y para otros *mala prohibita*. Igualmente, será explicado brevemente pero con mayor detalle más adelante.

tributaria no son moral ni jurídicamente tan graves, ya que para el Estado es preferible obtener dinero a que los ciudadanos cumplan con sus deberes impositivos en tiempo y forma<sup>2</sup>.

En relación con el derecho procesal penal, los programas de “sinceramiento fiscal” generan, cuanto menos, cierta tirantez entre derechos de los intervinientes, como el principio de igualdad y el de inocencia, por lo cual indagaré al respecto. Además, exploraré la naturaleza jurídica de la exención de la acción penal y su implicancia en el delito de lavado de activos<sup>3</sup>.

Otro punto de análisis radicará en que con estos programas se produce cierta contradicción entre la política criminal<sup>4</sup> de prevenir el lavado de activos y los amplios beneficios que suponen los regímenes para el estado y para los individuos que adhieran a ellos. Además, el ingreso de bienes a la economía formal implica un riesgo adicional para cualquier sistema tutelar de tal delito, máxime cuando no es obligatorio declarar la fuente de los bienes al acogerse al “sinceramiento fiscal”.

También deberá añadirse, por su relevancia e implicancia prácticas, el estudio acerca de qué ocurre con una exteriorización voluntaria de bienes y el delito de lavado de activos, cuando el hecho precedente es la evasión tributaria, teniendo en consideración que el tema ha merecido amplia discusión entre especialistas.

Nuestro país asumió internacionalmente numerosas obligaciones como Estado para prevenir, combatir, sancionar y erradicar, más eficazmente y mediante cooperación internacional, la criminalidad organizada transnacional. Es por ello, y dado que esa normativa tiene carácter constitucional (art. 75, inc. 22, CN), analizaré también su vinculación con el secreto fiscal y que se extiende a la posibilidad de utilizar la información del sinceramiento en investigaciones de lavado de activos.

Para finalizar, haré una reflexión sobre este tipo de instrumentos a fin de poder dar mi perspectiva sobre sus atributos y defectos y, a su vez, efectuaré una serie de

---

<sup>2</sup> ORCE/TROVATO, *Delitos Tributarios, Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769*, 1º Ed., Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2008, pp. 268 y s.

<sup>3</sup> A los fines de este trabajo, se utilizará el concepto de lavado de activos para denominar, de forma general, todas aquellas acepciones que pueden encontrarse sobre la materia, esto es, por ejemplo, lavado de dinero, blanqueo de capitales.

<sup>4</sup> Y cuasi universal presionada por organismos internacionales como el GAFI.

proposiciones *de lege ferenda* para que, de sancionarse nuevas leyes de esta clase, se eviten consecuencias disvaliosas e injustas.

## **II. Marco teórico**

### **A. Una aproximación conceptual al instituto del “sinceramiento fiscal”**

Por “sinceramiento fiscal”<sup>5</sup> se hace alusión a programas que ofrecen la posibilidad de que el contribuyente evasor se ponga de manera voluntaria al corriente con los impuestos al tiempo en que el Estado, a su vez, le proporciona la exoneración por los delitos tributarios cometidos. Básicamente, se trata de declarar bienes o fondos previamente no informados al fisco, permitiendo su ingreso al mercado formal sin enfrentar consecuencias penales por su omisión. Estos programas también eximen a los contribuyentes de cualquier acción civil y penal relacionada con delitos tributarios, cambiarios, aduaneros y otras infracciones administrativas, así como del pago de los impuestos omitidos<sup>6</sup>. En esencia, se les brinda la oportunidad de regularizar su situación fiscal y legal.

En definitiva, se trata de la exposición de bienes no declarados previamente, que pueden ser regularizados de forma voluntaria a través de, por ejemplo, un impuesto especial o la adquisición de instrumentos financieros, entre otros, incluso si el organismo recaudador los hubiera detectado o ajustado de oficio con anterioridad<sup>7</sup>.

### **B. Antecedentes legislativos**

El Congreso de la Nación de nuestro país ha dictado varias leyes de “sinceramiento fiscal”, entre las que se puede enunciar la 21.589 del 14 de junio de 1977,

---

<sup>5</sup> Me referiré a él también como declaración voluntaria, exteriorización o normalización fiscal, indistintamente.

<sup>6</sup> El presente trabajo solo se enfocará en el delito tributario, ya que excede su objetivo el análisis de los delitos cambiarios, aduaneros como así también de las infracciones administrativas a las que se refieren los programas de esta clase.

<sup>7</sup> Se trata de bienes no declarados previamente, cuya declaración se realiza de manera voluntaria, expresión que da cuenta de la posibilidad de sincerar, incluso, bienes y demás tenencias que el organismo recaudador pudo en forma previa haber detectado y ajustado o determinado de oficio. Véase en RUETTI / DIEZ, “Análisis de la ley 27.260 en materia de blanqueo de capitales y sus efectos en la faz tributaria y penal” en *Sup. Esp. Blanqueo Impositivo - Régimen de Sinceramiento Fiscal 2016 de La Ley*, agosto 2016, p. 2.

la 23.495 del 3 de marzo de 1987, la 24.073 del 2 de abril de 1992<sup>8</sup>, la 26.476 del día 22 de diciembre de 2008, la 26.860 del 31 de mayo de 2013<sup>9</sup>, la 27.260 de fecha 22 de julio de 2016<sup>10</sup> y la 27.613 del 12 de marzo de 2021<sup>11</sup>. Por último, durante el mes de mayo de 2023 el gobierno nacional envió al Poder Legislativo un proyecto de ley sobre esta temática denominada “Declaración Voluntaria del Ahorro Argentino no Exteriorizado”<sup>12</sup>.

### **C. Características generales de los regímenes de “sinceramiento fiscal”**

#### **a) Objeto de la exteriorización de bienes**

Los programas de este tipo ofrecen en general la posibilidad de exteriorizar ante el fisco nacional tenencia de moneda nacional y/o extranjera, inmuebles, muebles<sup>13</sup> y demás bienes en el país y en el exterior incluyendo créditos y todo tipo de derecho susceptible de valor económico, que no hayan sido previamente consignados en las declaraciones juradas de los distintos tributos<sup>14</sup>. En otras palabras, son bienes que al momento de la exteriorización no deben encontrarse dentro del patrimonio fiscal declarado del contribuyente, estén situados en nuestro país o en el exterior<sup>15</sup>.

Es relevante poner de relieve que constituye un requisito que se exterioricen todas las posesiones si se opta por la declaración, no pudiendo dejar algunas de ellas por fuera<sup>16</sup>.

---

<sup>8</sup> Con vigencia hasta 1994.

<sup>9</sup> Prorrogada en siete oportunidades. Con vigencia hasta marzo de 2016.

<sup>10</sup> La ley es de amplia temática en materia de seguridad social y tributaria. Su Libro II se denomina “Régimen de Sinceramiento Fiscal” y su primer Título es el que se dedica al “Sistema voluntario y excepcional de declaración de tenencia de moneda nacional, extranjera y demás bienes en el país y en el exterior.

<sup>11</sup> Prevé el Régimen de Incentivo a la Construcción Federal Argentina y Acceso a la Vivienda, destinado a promover el desarrollo o inversión en proyectos inmobiliarios realizados en Argentina a través del “sinceramiento” de fondos para ser afectado a dicho sector, denominado por la misma ley como “Normalización de la tenencia de moneda” (véase en capítulo único, del artículo 6 en adelante).

<sup>12</sup> Véase en <https://www.tvpublica.com.ar/post/que-propone-el-proyecto-de-ley-de-blanqueo-del-gobierno> [enlace consultado el 07/06/2023].

<sup>13</sup> Comprende, por ejemplo, acciones, participación en sociedades y toda clase de instrumentos financieros o títulos valores, tales como bonos, obligaciones negociables, cuotas partes de fondos, entre otros.

<sup>14</sup> Las Leyes 24.073, 26.860 y 27.613 solo admiten la exteriorización de tenencias de moneda en el país o exterior. Aunque, las dos primeras solo moneda extranjera.

<sup>15</sup> Resulta relevante volver a destacar que lo que comprende el régimen en trato son bienes y tenencias no declaradas. Por ello, por ejemplo, las incorrecciones o impresiones impositivas que pueden estar vinculadas, entre otros, al valor real de adquisición de un inmueble, deben ser subsanadas mediante las correspondientes declaraciones juradas rectificativas de los impuestos que se trate y no revelar el verdadero precio de un inmueble mediante el régimen de sinceramiento fiscal (véase en DIEZ, *Régimen de Sinceramiento Fiscal – Análisis Integral*, 1º ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2016, p. 19).

<sup>16</sup> Cf., por ejemplo, artículo 46 de la Ley 27.260.



Una particularidad a destacar, es que las Leyes 26.860 y 27.613 tienen por finalidad que las tenencias que se declaren se afecten a la adquisición de algún instrumento financiero o al desarrollo o la inversión en proyectos inmobiliarios en la República Argentina, respectivamente, y por ello establece que los fondos deben ser traídos a nuestro país. En cambio, que la Ley 21.589 determinó que sería optativa la declaración de los bienes y deudas en el exterior.

### **b) Destinatarios**

Las leyes habilitan el “sinceramiento fiscal” a personas humanas, sucesiones indivisas y a personas jurídicas comprendidas en la Ley de Impuesto a las Ganancias<sup>17</sup>. Las normas 21.589, 24.073, 26.476, 26.860, y 27.260 incluyen a sociedades que podían no encontrarse inscriptas ante el organismo recaudador<sup>18</sup>.

Los programas de las Leyes 27.260 y 27.613 establecen como condición de admisión que los ciudadanos adherentes sean residentes o que las compañías estén constituidas en el país con fecha anterior a la sanción de estas leyes. Por ende, extranjeros o no residentes tienen vedado su acceso al régimen de exteriorización, como así también las empresas creadas con posterioridad a la fecha señalada en la normativa. Cabe destacar que el régimen previo, regulado bajo la Ley 26.476, sí permitió el sinceramiento de bienes de residentes del exterior. Esto se modificó en los últimos programas en virtud de los compromisos asumidos por nuestro país con organismos internacionales para la lucha contra el lavado de activos<sup>19</sup>.

Un aspecto interesante de algunos regímenes es que validaron la exteriorización para personas humanas o sucesiones indivisas de bienes y tenencias que se hallaban en posesión o titularidad del cónyuge del contribuyente o de sus ascendientes o descendientes en primer o segundo grado de consanguinidad o afinidad e incluso de terceros<sup>20</sup>. Así, admitieron el ingreso a los verdaderos titulares de los bienes que hasta ese

---

<sup>17</sup> Cf. artículos 1º de la Ley 21.589, 1º de la Ley 23.495, 6 de la 24.073, 25 de la 26.476, 3 de la 26.860, 36 de la Ley 27.260 y 6 de la 27.613.

<sup>18</sup> RUETTI / DIEZ, ob. cit., 2016, p. 4.

<sup>19</sup> DIEZ, ob. cit., 2016, p. 8.

<sup>20</sup> Cf. último párrafo del artículo 8 de la Ley 24.073, último párrafo del artículo 26 de la Ley 26.476, artículo 4 *in fine* de la Ley 26.860 y segundo párrafo del artículo 38 de la Ley 27.260.

momento habían ocultado tal situación jurídica mediante la interposición de personas, comúnmente conocida como testaferros<sup>21</sup>.

### c) Beneficios

El acogimiento y posterior cumplimiento de las exigencias sustanciales de los regímenes de exteriorización conllevan una serie de privilegios de distinto orden, entre ellos: tributario y penal-tributario, cambiario y aduanero.

Los beneficios descriptos en las leyes son los siguientes<sup>22</sup>:

1. No sujeción a determinaciones de oficio sobre los bienes y tenencias no declarados. Así se consagra la imposibilidad para el fisco nacional de instar determinaciones de oficio en los términos de la Ley 11.683.

Esta disposición aparece como necesaria para la existencia misma del régimen, puesto que caso contrario el contribuyente quedaría expuesto a que la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP) le efectúe ajustes por los impuestos evadidos<sup>23</sup>.



Universidad de  
San Andrés

---

<sup>21</sup> Por ejemplo, con la Ley 27.260 el único requisito necesario fue que, con anterioridad al vencimiento para la presentación de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2017, esos bienes pasen a estar a nombre del declarante, bajo apercibimiento de ocasionar la pérdida de los beneficios del “sinceramiento” –art. 38. Se determinó que esa posibilidad de transferencia sea libre de impuestos y el decreto reglamentario dispuso que las operaciones tendientes a que los bienes a exteriorizar se registren a nombre del declarante no serán onerosas a los fines tributarios, no generarán gravamen alguno y estarán eximidas de los deberes de información dispuestos por la AFIP. Sobre este tema, véase, VANELLA, “Detrás del sinceramiento fiscal, el blanqueo de los `testaferros””, en *Revista de Derecho Penal, derecho penal económico*, t. 2017-1, pp. 45/72.

<sup>22</sup> Cf. artículos 8 de Ley 21.589, 17 de la Ley 23.495, 16 de la Ley 24.073, 32 de la Ley 26.476, 9 de la Ley 26.860, 46 de la Ley 27.260 y 11 de la Ley 27.613.

<sup>23</sup> DIEZ, ob. cit., 2016, p. 71.

2. Liberación de toda acción civil<sup>24</sup>, comercial<sup>25</sup>, profesional<sup>26</sup> y por delitos de la ley penal tributaria<sup>27</sup>, penal cambiaria<sup>28</sup>, aduanera<sup>29</sup> e infracciones administrativas<sup>30</sup> que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones vinculadas o que tuvieran origen en los bienes y tenencias que se declaren y en las rentas que éstos hubieran generado.

El organismo recaudador no podrá reclamar o continuar con los procedimientos de determinación de oficio y sumariales previstos en la Ley 11.683, ni impulsar denuncias penales en los términos de la ex Ley 24.769 (hoy 27.430) y del Código Aduanero, con relación a las obligaciones tributarias que esos acervos o sus productos hayan forjado. En efecto, se estipula una liberación amplia de las acciones que la AFIP podría interponer en materia tributaria<sup>31</sup>, infraccional, penal-tributaria, cambiaria y aduanera.

Con relación a las características de las liberaciones de acciones penales, la Ley 27.260 remitió al artículo 59, inciso 2, del Código Penal (en adelante CP), al estipular que tal exoneración equivale a la contenida en el código de fondo, esto es extinción por amnistía –cuestión que será tratada más adelante–.

La alusión efectuada por la ley a los delitos aduaneros resulta sumamente amplia. Una interpretación textual permitiría incluir a delitos de contrabando de estupefacientes o de explosivos y elementos nucleares<sup>32</sup>. Sin embargo, ello resultaría inconstitucional por los diversos tratados internacionales ratificados por la Argentina, mediante los que se

---

<sup>24</sup> La mención de acción civil en materia de obligaciones tributarias solo puede ser entendida como comprensiva de aquellas acciones propias del organismo recaudador contempladas en la Ley 11.683 y no referidas al ámbito represivo (véase en RUETTI / DIEZ, ob. cit., 2016, p. 7).

<sup>25</sup> No previsto en la Ley 27.260.

<sup>26</sup> Previsto únicamente en las Leyes 21.589, 23.495, 24.073, 26.476 y 26.860.

<sup>27</sup> Actualmente previsto en la Ley 27.430, mientras que la 21.589 y 24.073 solo liberaban de toda acción penal a secas.

<sup>28</sup> Previsto en las Leyes 26.860, 27.260 y 27.613. Véanse los ilícitos y delitos regulados en la Ley 19.359.

<sup>29</sup> Consagrado en las Leyes 27.260 y 27.613. Véanse las infracciones y delitos de la Ley 22.415 (Código Aduanero).

<sup>30</sup> Véanse los ilícitos tributarios de la Ley 11.683 y previsionales de la Ley 17.250, reglamentada por la Resolución General 1.566 y sus modificatorias.

<sup>31</sup> Se exime del deber de pagar los impuestos omitidos de abonar generados por los bienes que se exterioricen, con relación a los siguientes tributos: Impuesto a las ganancias; Impuesto a las salidas no documentadas; Impuesto a la transferencia de inmuebles de personas físicas y sucesiones indivisas; Impuesto sobre los créditos y débitos en cuentas bancarias y otras operatorias; Impuestos internos; Impuesto al valor agregado; Impuesto a la ganancia mínima presunta; Impuesto sobre los bienes personales; y Contribución especial sobre el capital de las cooperativas.

<sup>32</sup> Cf. artículos 866 y 867 del Código Aduanero –Ley 22.415–.

comprometió a investigar y sancionar los mencionados delitos. En definitiva, cierta doctrina expresa que debe interpretarse que la inclusión de la extinción de los delitos aduaneros, así como los cambiarios, tuvo como fin abarcar solo los delitos conexos a las evasiones tributarias<sup>33</sup>.

3. Exoneración del pago de los impuestos que se hubieran omitido ingresar y que tuvieran origen en los bienes y tenencias de moneda declarados en forma voluntaria<sup>34</sup>. Las deudas tributarias originales son suplantadas por el nuevo tributo especial que se debe abonar a la AFIP; efecto jurídico que resulta ser la consecuencia lógica de un régimen legal que nova la obligación tributaria primigenia. Por ende, se produce la extinción de la primera por la creación de la segunda obligación especial, cuyo cumplimiento “borra” los efectos de toda índole vinculados a su antecesora.

Ello significa que no se debe pagar impuesto alguno nacido como consecuencia de esas tenencias, más allá del especial que consagran la mayoría de los regímenes, por el monto y en la medida de lo que se exterioriza<sup>35</sup>.

4. Otro de los privilegios consagrados es la no obligación de declarar fecha de compra ni el origen de los bienes o tenencias que se exterioricen<sup>36</sup>, más allá de que deban hacerlo a requerimiento de las autoridades pertinentes a fin de evaluar si esos activos provienen de actividades ilícitas, cuestión que será examinada posteriormente.

5. Finalmente, la Ley 27.260 introdujo un beneficio adicional, en comparación con las demás normativas, relacionado con la extensión de los beneficios a bienes o tenencias adquiridos antes del 31 de diciembre de 2015 y no declarados. Esta disposición

---

<sup>33</sup> DURRIEU, “Régimen de Sinceramiento Fiscal: Análisis de los aspectos penales” en *La Ley*, 27/10/2016, cita on line: AR/DOC/3099/2016, 2016, p. 5. Así también se expresó en jurisprudencia: CFCP, Sala I en autos “Damino, Diego Eduardo s/recurso de casación”- CPE 1279/2016/2/CFC1, del 29 de julio 2020 (ap. IV). BONZÓN de la CNAPE, sala B, manifestó que: “Los delitos aduaneros deben considerarse incluidos en el régimen de liberación de acciones penales establecido por el artículo 54 de la Ley 27260, siempre que importen una obligación tributaria impaga (conf. Sala A, Reg. 303/17, 724/17, 725/17)” en autos “J., R. D. y otros s. Contrabando – Apelación por extinción de la acción penal y sobreseimiento” del 20 de octubre del 2020.

<sup>34</sup> Algunos de los impuestos son: a las ganancias, a la transferencia de inmuebles, sobre los créditos y débitos de cuentas bancarias y otras operatorias, internos, al valor agregado, a la ganancia mínima presunta, sobre los bienes personales y la contribución especial sobre el capital de cooperativas. La Ley 23.495 también condona los intereses resarcitorios y punitivos de la Ley 11.683 (cf. art. 37).

<sup>35</sup> RUETTI / DIEZ, ob. cit., 2016, p. 8.

<sup>36</sup> Cf. artículos 8 de la Ley 21.589, 32 de la Ley 26.476, 9 de la Ley 26.860, 50 de la Ley 27.260 y 11 de la Ley 27.613.

se refirió específicamente a bienes ya consumidos y representó una novedad en la legislación<sup>37</sup>.

Los bienes y las tenencias anteriores, que hayan sido consumidas antes de la fecha de preexistencia, tendrían las mismas bondades, en tanto el sujeto declare la totalidad de los bienes existentes a ese momento. Se concedió la liberación por cualquier tenencia o bien no declarado por el contribuyente pero que al no poseerlo a la fecha de preexistencia no era susceptible de regularización<sup>38</sup>. El objetivo, según se explica, era exigir la declaración completa del patrimonio hasta la fecha de referencia para acceder a los beneficios establecidos<sup>39</sup>.

#### **d) Condiciones y plazo de adhesión**

Una de las reservas consagradas en los regímenes de la Leyes 27.260 y 27.613, determina que no pueden ser objeto de declaración aquellas tenencias en el extranjero que estuvieran depositadas en entidades financieras o agentes de custodia radicados o situados en jurisdicciones o países identificados por el Grupo de Acción Financiera (GAFI)<sup>40</sup> como de “Alto Riesgo” o “No Cooperantes”<sup>41</sup>. Esta exclusión es coincidente con la idea de mantener la aplicación de la ley antilavado<sup>42</sup>, cuestión que será posteriormente tratada. Así, las jurisdicciones o países calificados como de alto riesgo o no cooperantes son: Corea del Norte, Irán, Afganistán, Bosnia-Herzegovina, Guyana, Irak, Lao PDR, Siria, Uganda, Vanuatu y Yemen<sup>43</sup>.

Los programas de normalización fiscal establecen causales de exclusión subjetiva y objetiva<sup>44</sup>. Respecto a las primeras, se hallan marcadas por la calidad o el cargo en las distintas reparticiones u organismos del Estado que pudo ostentar una persona en un

---

<sup>37</sup> DIEZ, ob. cit., 2016, p. 81.

<sup>38</sup> DIEZ, ob. cit., 2016, p. 84.

<sup>39</sup> DIEZ, ob. cit., 2016, p. 85.

<sup>40</sup> Organización intergubernamental creada para prevenir y combatir el blanqueo de capitales, financiamiento del terrorismo y de la proliferación de armas de destrucción masiva.

<sup>41</sup> Cf. último párrafo del artículo 37 de la Ley 27.260 y último párrafo del artículo 8 de la Ley 27.613.

<sup>42</sup> DIEZ, ob. cit., 2016, p. 21.

<sup>43</sup> Cf. Resolución General 3919 de la AFIP, anexo I.

<sup>44</sup> Véase en los artículos 17 y 48 de la Ley 23.495, 41 de la Ley 26.476, 15 de la Ley 26.860, 82 y 84 de la Ley 27.260 y 15 y 16 de la Ley 27.613. Cabe destacar que la Ley 24.073 solo previó como exclusión a los ciudadanos denunciados o querrelados penalmente por delitos que guarden conexión con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (cf. art. 7).

determinado período de tiempo. Vale decir, que la única restricción subjetiva es haber desempeñado determinadas funciones –con jerarquía mayor a director–. Esa exclusión se extendió también, según qué ley, a los cónyuges y parientes hasta el segundo grado en línea ascendente y descendente<sup>45</sup>.

Con relación a las causales objetivas de exclusión al régimen, aquellas se vinculan con situaciones en las que se hallan los ciudadanos a la fecha de la publicación de las leyes en estudio y que están estrechamente vinculadas con delitos tributarios, contra el orden económico y la administración pública. Entre las circunstancias señaladas en común por la normativa se encuentran: quiebras decretadas y las condenas penales vinculadas a leyes tributarias<sup>46</sup> o por delitos comunes<sup>47</sup> con conexión al incumplimiento de obligaciones tributarias. A partir del año 2013, se comienza a incluir como causal de exclusión de los programas de “sinceramiento fiscal” la cuestión relativa al lavado de activos<sup>48</sup>. En efecto, mediante la Ley 26.860 se excluyó a los imputados por tal delito<sup>49</sup>, por la Ley 27.260 a los procesados aún sin resolución firme<sup>50</sup> y por la Ley 27.613 a los condenados con sentencia pasada a cosa juzgada<sup>51</sup>.

La normativa en trato prevé un plazo límite para adherir al sinceramiento. A diferencia de otros regímenes<sup>52</sup>, la Ley 27.260, por ejemplo, no contempló la facultad de que el Poder Ejecutivo prorrogue su plazo de vigencia.

---

<sup>45</sup> La Ley 26.476 excluye a parientes de primer grado de consanguinidad ascendente o descendente (art. 41, apartado e), la 26.860 se refiere al segundo grado de consanguinidad o afinidad ascendente o descendente (art. 15, inc. f) y las Leyes 27.260 y 27.613 expulsa a padres e hijos menores emancipados.

<sup>46</sup> Aunque la Ley 24.073 excluyó a los denunciados o querrelados penalmente por delitos vinculados con deberes impositivos y la Ley 27.613 agrega también condenas previstas en la Ley 22.415 (Código Aduanero).

<sup>47</sup> La Ley 27.613 no hace referencia a delitos comunes sino dolosos (cf. artículo 15, inc. c).

<sup>48</sup> Valga la aclaración que la Ley 23.495 previó que no se liberarán de las acciones los que incluyan bienes con origen en hechos delictivos declarados por sentencia firme (cf. art. 17, últimos dos párrafos).

<sup>49</sup> Como así también por el de financiamiento del terrorismo. Véase el artículo 15, inciso d, de Ley 26.860.

<sup>50</sup> Véase en artículo 84, inciso e, de la Ley 27.260. Además, se enumera un catálogo de delitos por los cuales con un auto de procesamiento se excluye a la ciudadanía del programa de “sinceramiento fiscal” y establece la adherencia condicional a las personas que se encuentran bajo un proceso penal por los delitos allí enlistados. Para el caso de los Códigos Provinciales y el Código Procesal Penal Federal el procesamiento se equipararía a un auto de elevación a juicio (Cf. DURRIEU, ob. cit., 2016, p. 3).

<sup>51</sup> Incluye también a condenados por operaciones de financiamiento del terrorismo (cf. artículo 15, inciso d, de Ley 27.613).

<sup>52</sup> Cf. artículos 47 de la Ley 26.476 y 20 de la Ley 26.860, los que facultaban expresamente al Poder Ejecutivo Nacional a prorrogar el plazo originalmente previsto para adherir al “sinceramiento fiscal”.



### **e) Determinación del impuesto especial**

Las exteriorizaciones disciplinadas se erigen en una verdadera novación de las obligaciones tributarias. Esas tenencias de bienes y moneda, no declaradas previamente, se sujetan al pago de un nuevo tributo, por el que se sustituyen o transforman las obligaciones impositivas anteriores. Así lo establecen las leyes<sup>53</sup> al consagrar un impuesto especial, cuya base imponible surge del valor de los bienes que se declaren, el que deberá ser determinado e ingresado en la forma, plazo y condiciones que establezca la AFIP.

Es importante remarcar que este impuesto especial nace con motivo del “sinceramiento fiscal”, el que sustituye, entonces, los hechos imposables generados con anterioridad y que fueron evadidos. Este nuevo tributo pasa a ser el único pago a efectuar por el contribuyente y se rige por las previsiones de la Ley 11.683.

Sin embargo, la Ley 26.860 determinó que, de lo que se exteriorice, no se deberá pagar ningún tributo especial, puesto que la tenencia de moneda extranjera que se declare debía ser afectada a la adquisición de algún instrumento financiero<sup>54</sup>. Similar situación aconteció con la Ley 27.260, que consagró que tal tributo no debía abonarse si las tenencias dinerarias eran aplicadas a la compra de bonos o de fondos comunes de inversión<sup>55</sup>.

### **f) Causales de decaimiento de los privilegios**

Ciertos programas no generan una consolidación de los beneficios al momento de su adhesión, sino que aquella está condicionada a que se cumplan una serie de exigencias sustanciales y formales<sup>56</sup>.

Los incumplimientos enumerados por las leyes causan la pérdida de los beneficios del régimen, de modo que el organismo recaudador podrá activar en el plano tributario y penal los cauces técnicos tendientes a recomponer y juzgar en ambas fases las

---

<sup>53</sup> Cf. artículos 4, 8 a 11 y 46 de la Ley 23.495; 9, 10 y 22 de la Ley 24.073; 27, 32, 37 y 39 de la Ley 26.476; 41 y 43 de la Ley 27.260 y 9 y 10 de la Ley 27.613.

<sup>54</sup> Véanse los artículos 5 y 7 de la Ley 26.860. Los instrumentos financieros a los que se refiere son: “Bono Argentino de Ahorro para el Desarrollo Económico” (BAADE), “Pagaré de Ahorro para el Desarrollo Económico” –ambos emitidos por el Ministerio de Economía- y “Certificado de Depósito para Inversión” (CEDIN) – procedente del Banco Central de la República Argentina (BCRA).

<sup>55</sup> Cf. artículo 42 de Ley 27.260.

<sup>56</sup> Cf. artículos 18 de Ley 21.589, 38, 43, 44 –último párrafo- 46 y 85 -3º párrafo- de Ley 27.260 y 10 de Ley 27.613.

consecuencias de las tenencias en moneda nacional o extranjera y de los bienes exteriorizados, hasta ese momento ocultos de su conocimiento.

Una de ellas se funda en la falta de pago del impuesto especial dentro de los plazos legalmente fijados<sup>57</sup>, otra consiste en que la AFIP detecte bienes que no hayan sido declarados por los ciudadanos que adhieran al régimen<sup>58</sup> y, por último, que los bienes exteriorizados no figuren a nombre del contribuyente antes del vencimiento del Impuesto a las Ganancias<sup>59</sup>, ya que, de lo contrario, ya estarían incorporados al sistema fiscal legal.

## **g) Disposiciones generales**

### **1. Secreto fiscal**

El secreto fiscal<sup>60</sup> es un instrumento de protección –en este caso concreto– al contribuyente, consistente en la obligación de guardar reserva por parte de las autoridades fiscales en todo lo relativo a su información tributaria, como por ejemplo respecto de declaraciones, manifestaciones, informes y datos suministrados. No obstante, el secreto fiscal puede ser levantado ante un requerimiento de información formulado por un juez competente.

Los programas de “sinceramiento fiscal” más recientes incluyen disposiciones que garantizan la confidencialidad de las declaraciones realizadas por los ciudadanos que adhieran a ellos. En otras palabras, se establece que tanto la declaración como cualquier información, documentación o consulta relacionada con la regularización fiscal se mantendrán en secreto<sup>61</sup>.

Estas disposiciones también especifican que la obligación de mantener la confidencialidad se aplica a jueces, funcionarios, empleados judiciales y personal de la AFIP en relación con cualquier información a la que tengan acceso en el desempeño de

---

<sup>57</sup> Cf., por ejemplo, el artículo 10 de la Ley 27.260 y 43 de la Ley 27.613.

<sup>58</sup> Cf. artículo 46 de la Ley 27.260. Recuérdese que es un requisito que en caso que se opte por la adhesión al programa de “sinceramiento fiscal” que se declaren todos los bienes y tenencias y no solo algunos de ellos.

<sup>59</sup> Se refiere al vencimiento del Impuesto a las Ganancias del período 2017. Cf. último párrafo del artículo 38 de la Ley 27.260.

<sup>60</sup> Regulado en el artículo 101 de la Ley 11.683

<sup>61</sup> Cf. artículos 87 de la Ley 27.260 y 19 de la Ley 27.613.



sus funciones, así como también respecto a terceros. La Ley 27.260 también estableció que esta obligación se extendía al personal de la UIF.

Además, se determina que aquellos que divulguen o reproduzcan documentación o información relacionada con las declaraciones de regularización fiscal pueden incurrir en el delito establecido en el artículo 157 del CP<sup>62</sup>. Sin embargo, se hace una excepción para periodistas, comunicadores sociales y medios de comunicación en virtud del interés público.

## **2. Lavado de activos y “sinceramiento fiscal”**

La normativa en estudio posee directivas vinculadas al lavado de activos<sup>63</sup>. En este sentido, estatuye, por un lado, que ninguna de las disposiciones relativas al régimen de “sinceramiento fiscal” liberará a las entidades financieras y personas obligadas<sup>64</sup> de los deberes impuestos por la legislación vigente tendiente a la prevención de dicho ilícito<sup>65</sup>. Por otro lado, tampoco habilita a que los ciudadanos incluyan en sus declaraciones de exteriorización sumas dinerarias que puedan provenir de conductas idóneas para ser subsumidas en el tipo penal de lavado de activos<sup>66</sup>.

En este mismo orden de ideas, en las últimas leyes sancionadas sobre la materia que aquí se analiza, se plasmó que no habrá ninguna limitación, en virtud del régimen de “sinceramiento fiscal”, respecto de la capacidad del Estado de intercambiar información, reportar, analizar, investigar y sancionar conductas que pudiesen encuadrar en el ilícito aludido<sup>67</sup>. Vale decir entonces que, si se sospecha que los bienes o alguno de los bienes

---

<sup>62</sup> El artículo reza: “Será reprimido con prisión de un mes a dos años e inhabilitación especial de un a cuatro años, el funcionario público que revelare hechos, actuaciones, documentos o datos, que por ley deben ser secreto”.

<sup>63</sup> Cf. artículos 40 de Ley 26.476, 14 de Ley 26.860, 81 de Ley 27.260 y 14 de Ley 27.613.

<sup>64</sup> Las leyes en general refieren que las personas obligadas son los notarios públicos, contadores, síndicos, auditores o directores u otros. La Ley 27.260 remite al detalle que prescribe el artículo 20 de la Ley 25.246, referido a aquellos con obligación de informar a la UIF.

<sup>65</sup> Lo mismo establece respecto del financiamiento del terrorismo y otros delitos previstos en leyes no tributarias.

<sup>66</sup> Se refiere al modo de ejecución del “sinceramiento fiscal”. Vale decir, que quien pretenda acceder a los beneficios de los regímenes deben formalizar la presentación de una declaración jurada con los bienes que “sinceran”. Ello sin perjuicio de cualquier otra medida que resulte necesaria a efectos de corroborar los extremos de viabilidad para el acogimiento al programa. Por ejemplo, las tenencias de moneda o títulos valores depositadas en el exterior se efectúa mediante la declaración de su depósito en entidades bancarias o financieras. Véase el artículo 84, apartado e, inciso 2, de Ley 27.260.

<sup>67</sup> Véanse los artículos 88 de la Ley 27.260 y 20 de la Ley 27.613.

que se someten o pretenden someter al régimen de “sinceramiento fiscal” provienen del delito de lavado de activos, las autoridades competentes podrán efectuar las tareas de investigación pertinentes para acreditar o descartar tal hipótesis, pese a la instauración del aludido secreto fiscal.

En otras palabras, si con la exteriorización de bienes habilitada por el Estado se vislumbran indicios de posibles hechos de lavado de activos procedentes de un ilícito diferente al tributario, cambiario o aduanero, la facultad estatal de inquirir no estará restringida por el secreto estatuido. No obstante, el “sinceramiento fiscal” no opera si los bienes o tenencias que se pretenden sincerar provienen del aquel delito<sup>68</sup>.

### **3. Deberes de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)**

La AFIP, indican las leyes sobre la materia<sup>69</sup>, debe cumplir, entre otras, con la obligación de brindar a la UIF toda la información que le requiera sin la posibilidad de oponerse con base en el argumento del secreto fiscal. De esta manera, se mantienen las potestades de investigación de ese organismo, puesto que una vez que la UIF recibe la información solicitada, se encuentra facultada a realizar el examen y la evaluación pertinentes, de manera tal que si de las constancias de las actuaciones surge la posibilidad de que el hecho pueda ser delictivo debe poner los elementos de convicción obtenidos a disposición del Ministerio Público Fiscal para el ejercicio de las acciones pertinentes<sup>70</sup>.

### **4. Potestades de la Unidad de Información Financiera (UIF)**

La Ley 27.260 fue la única que facultó a la UIF a comunicar discrecionalmente la información a otras entidades públicas con potestades de inteligencia o investigación en materia de lavado de activos<sup>71</sup>. Cobra relevancia esta potestad en razón del término “discreción” y por el secreto fiscal estatuido<sup>72</sup>, pues, la confidencialidad resulta crucial a fin de proteger el derecho a la privacidad, intimidad y reserva de los ciudadanos a los que

---

<sup>68</sup> Así lo determinan los artículos 40, segunda parte, de la Ley 26.476; 14, segundo párrafo, de Ley 26.860; 84, inciso e-1 y último párrafo, de la Ley 27.260 y 14, segundo párrafo, de la Ley 27.613.

<sup>69</sup> Cf. artículo 86, último párrafo, de Ley 27.260 y 18, último párrafo, de Ley 27.613.

<sup>70</sup> Véase artículo 13, inciso segundo, de la Ley 25.246.

<sup>71</sup> Como por ejemplo: AFIP, exSide, Gendarmería, Prefectura o la División de Delitos Informáticos de la Policía Federal Argentina. Cf. último párrafo del artículo 88 de la Ley 27.260.

<sup>72</sup> Cf. artículo 22 de la Ley 25.246.

corresponde la información, y porque podría atentar contra los objetivos de la norma, esto es incentivar la inversión y el consumo local<sup>73</sup>. De esta manera el referido régimen modificó el manejo, administración y liberalización de la información reservada en la UIF, autorizando a compartir información reservada a su arbitrio<sup>74</sup>.

Sin perjuicio de ello, la reglamentación de esa normativa limitó las concesiones efectuadas a ese organismo. Así, determinó que la facultad de comunicación de la UIF solo podrá ser ejercida previa resolución fundada de su presidente y siempre que concurrieran indicios graves, precisos y concordantes de la comisión del delito de lavado de activos<sup>75</sup>.

Adicionalmente, se estableció que la UIF no podrá ejercer la facultad de comunicar información a otras entidades públicas en casos vinculados con declaraciones realizadas en el marco de la Ley 27.260 por hechos que pudieren estar tipificados en la ley penal tributaria, penal cambiaria y la ley aduanera, ni en casos que pudieran configurar sospechas de lavado de activos provenientes de la comisión de los anteriores<sup>76</sup>. Lo expresado adquiere relevancia a la hora de analizar los casos de lavado de activos y las obligaciones internacionales asumidas por nuestro país en tal sentido.

### **III. Algunas implicancias de los programas de “sinceramiento fiscal” en el derecho penal y en el proceso penal**

#### **A. Tensiones entre esta clase de programas y el fin del derecho penal y la pena**

El “sinceramiento fiscal”, como ya dije, conduce a que se pueda evitar la condena por un delito ya consumado (evasión fiscal), si se declaran tenencias ocultas y se abona,

---

<sup>73</sup> DURRIEU FIGUEROA, “Tensión de Orden Constitucional en la Ley de Blanqueo” en *La Ley* 07/07/2016, p. 3.

<sup>74</sup> DURRIEU FIGUEROA critica esta potestad desde cuatro ángulos: 1) en términos de efectividad del proceso de “sinceramiento fiscal”, se podría perder inversiones ante el temor de la circulación de información, con cierta liviandad; 2) posible violación a prerrogativas de orden constitucional; 3) contraviene las recomendaciones internacionales que contemplan el “principio de especialidad”, por el cual solo puede divulgarse la información reservada en las bases de datos de la UIF a fiscales o jueces penales y ante “serias sospechas” de la comisión de delitos, principalmente el de lavado de activos y; 4) la vaguedad y amplitud del término utilizado en la norma (ob. cit., 2016, pp. 3 y s.)

<sup>75</sup> Cf. artículo 25 del Decreto Reglamentario 895/2016 de la Ley 27.260.

<sup>76</sup> Cf. último párrafo del artículo 25 del Decreto Reglamentario 895/2016 de la Ley 27.260.

en general, el tributo especial establecido por ley<sup>77</sup>. Es un programa que plantea ventajas y desventajas que genera opiniones tanto a favor como en contra de su implementación. A continuación, intentaré siquiera brevemente mencionar alguna de las más importantes en ambos sentidos.

### **a) Argumentos a favor**

Entre las razones esbozadas a favor de su sanción se señala, por ejemplo, que para el GAFI estos regímenes son legítimos cuando son necesarios para aumentar los ingresos fiscales, el aumento de la honestidad en el pago de impuestos y la facilitación de la repatriación de capitales con el fin de sostener políticas económicas, en particular cuando los países atraviesan una crisis económica<sup>78</sup>. Tal como puede advertirse, esta clase de argumentación hace reposar su legitimidad en la necesidad del logro de ciertas acciones o consecuencias. Y es así como frente a estas circunstancias “la emergencia llama al Derecho”<sup>79</sup>.

Otros argumentos a favor de aquel remarcan la idea de que ya existen en numerosos países y que generan recursos para la actividad productiva, permiten fortalecer las reservas del Estado, acelerar la inversión, movilizar sectores puntuales de la economía y que aumentan inmediatamente los ingresos públicos pero también logran un incremento sostenido de la recaudación estatal<sup>80</sup>. Esgrimen que un “sinceramiento” de pertenencias es preferible a otras herramientas que, si bien logran que un país obtenga dinero son más

---

<sup>77</sup> Salvo el régimen previsto en la Ley 26.860 que determinó que lo exteriorizado debía ser afectado a la adquisición de algún instrumento financiero y que no se debía pagar ningún tributo especial –véase en el título “Determinación del impuesto especial”.

<sup>78</sup> Opinión del senador PEREYRA, en la versión taquigráfica de la Cámara de Senadores de la Nación, Período 134º, 10ª Reunión - 7ª Sesión especial - 29 de junio de 2016 en oportunidad de debate de la Ley 27.260. Quien ha referido que también se utiliza para períodos de crisis, como hiperinflación, fue el senador TRILLA al discutirse la Ley 24.073 en reunión 59º del 1º y 2 de abril de 1992. No obstante, por ejemplo, Bruselas rechazó la medida de amnistía fiscal como una medida para luchar contra el fraude fiscal, véase en el siguiente enlace: <https://www.lavanguardia.com/economia/20120627/54317893380/bruselas-amnistia-fiscal-medida-luchar-fraude.html> [Enlace consultado el 17/07/2023].

<sup>79</sup> AGUINSKY, “La relación fisco-contribuyente desde la crisis del 2001. Una mirada desde el derecho penal” en LORENZETTI (dir.), *et. al.*, *Derecho monetario*, Buenos Aires, Rubinzal- Culzoni, 2023, p. 64.

<sup>80</sup> En este sentido, véanse las opiniones de las senadoras CORRADI DE BELTRÁN del 22/05/2013 del diario de sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, 8º reunión, 3º sesión ordinaria, en oportunidad de debate de la Ley 26.860 y CREXELL del 29/06/2016. También, véase en LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?” en *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, (4), 2002, p. 123.

perjudiciales, como por ejemplo la deuda externa o la emisión monetaria<sup>81</sup>. De nuevo, los partidarios de estos argumentos se apoyan en las consecuencias de estos programas para afirmar su legitimidad.

También se enarbolan razones que gravitan sobre la intención de mitigar la falta de ingreso al fisco de sumas debidas en concepto de impuestos<sup>82</sup>, puesto que trae aparejada fuga de capitales, la que viene acompañada de la desinversión y la desigualdad<sup>83</sup>. Justamente, marcan que con medidas de “sinceramiento fiscal” se busca lograr la repatriación de los mal llamados fondos “negros”<sup>84</sup> y ociosos<sup>85</sup>, tal como lo habilita el GAFI. Una ventaja adicional de la implantación de estos regímenes radica en el importante ahorro en costos de litigación y de gestión que han alcanzado algunas administraciones, al no haber tenido que aplicar los procedimientos ejecutivos habituales a una parte del fraude descubierto<sup>86</sup>. Esta línea argumental también se enfoca en las consecuencias económicas beneficiosas que surgen de la aplicación de esta clase de regímenes.

En la misma línea de razonamiento, para justificar el programa previsto en la Ley 27.260 se afirmó que con lo recaudado se saldaría la deuda con los jubilados. Críticamente, un legislador se refirió a esa cuestión con la frase “el fin justifica los medios”<sup>87</sup>.

---

<sup>81</sup> Opinión del senador URTUBEY del 29/06/2016.

<sup>82</sup> LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 122.

<sup>83</sup> Opinión de la senadora VERASAY del 29/06/2016.

<sup>84</sup> Cuando así lo exige el programa, recordemos que no siempre se ha exigido su depósito en Argentina. En este sentido véase la opinión del diputado ROSSI del 10/12/2008 en debate de la Ley 26.476 (Cf. diario de sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 37º reunión, 4º sesión ordinaria de prórroga). La metáfora de utilizar la palabra “negro” para hacer referencia a algo que está fuera del margen legal tiene connotaciones discriminatorias, por ello, en este texto utilizaré el término ilícito o informal en su reemplazo.

<sup>85</sup> Opinión de la senadora HIGONET del 22/05/2013 en debate de Ley 26.860.

<sup>86</sup> LÓPEZ LABORDA/RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 144.

<sup>87</sup> Opinión del senador CASTILLO del 29/6/2016. Además, también se manifestó que al aplicarse lo recaudado a la refinanciación de ese sector se enarbolaba el principio de equidad- la ley buscó reparar a personas que aportaron con su trabajo y se encontraban con una jubilación mal liquidada. Es decir, se apeló a quienes habiendo evadido impuestos aporten lo que la Argentina necesitaba, “sincerando” sus pertenencias con el destino único y exclusivo del pago a los jubilados, en opinión del senador PEREYRA del 29/06/2016.

## **b) Argumentos en contra**

Los críticos de los programas de “sinceramiento fiscal” advierten, con argumentos que no son consecuencialistas como los relevados anteriormente, que con aquellos se convalida la impunidad, la corrupción y el favorecimiento de la actividad criminal que subyace, por el hecho de que previamente los ciudadanos que adhieren han cometido el delito de evasión impositiva, y que todo ello va en detrimento de quienes cumplen con sus obligaciones fiscales y legales<sup>88</sup>. También esbozan que resulta una medida moralmente controvertida que atenta contra la cultura tributaria que los diferentes gobiernos tratan de fomentar<sup>89</sup> y que profundiza la inseguridad jurídica, en razón del cambio constante en las “reglas del juego”<sup>90</sup>. En otras palabras, los detractores de esta clase de programas aducen argumentos deontológicos por encima de los consecuencialistas.

Estos programas también fueron denominados críticamente como “métodos de legalización del lavado de activos desde los órganos de gobierno”, puesto que suponen nuevos beneficios para quien delinque, lo que se ha tornado en la práctica en una forma de “legalizar lo ilegal”<sup>91</sup>.

Otro dato interesante para resaltar en contra consiste en que las consecuencias favorables que sus partidarios proclaman no siempre se cumplen con las expectativas que

---

<sup>88</sup> Opinión de la senadora ODARDA del 29/06/2016. Véase en el mismo sentido, la opinión de los senadores LOVERA, DE LA ROSA y CASEIRO de misma fecha y la de los diputados BAGLINI y MOLINAS al sancionarse la Ley 24.073. El senador BASUALDO lo explicó del siguiente modo: “... ¿qué es un blanqueo? Es como si alguien me debe diez meses de alquiler y yo le digo: ‘No me pague diez meses, págume tres, pero de aquí en adelante págume todos los meses el alquiler’...” (del 29/06/2016). También la senadora PILATTI VERGARA dijo: “...hasta acá hicimos las cosas mal, pero a partir de hoy perdonamos a todos, acá no pasó nada, traigan su plata o digan qué plata tienen, paguen un porcentaje como impuesto y se terminó la historia...” (29/06/2016). Véase también la opinión del diputado MATHEU del 18 y 19 marzo de 1992 al discutirse la Ley 24.073 y de los diputados GIUBERGIA, BISUTTI y POGGI al debatirse la Ley 26.476 del 10/12/2008. El senador ROMERO en oportunidad de discusión de la Ley 26.860 manifestó que: “...se ha denunciado que el blanqueo de 2009 borró 9 mil causas judiciales. Eso es mucho más que un blanqueo de dinero; es salvar, es un indulto anticipado de delitos cometidos para impedir que estos se comprueben...” y el senador RACHED dijo que “...blanquear es premiar conductas ilegales, insolidarias, carentes de responsabilidad social y...mofarse de aquellos que han contribuido a través del tiempo de manera sistemática y constante con el Estado y que han confiado siempre en éste...” (cf. diario de sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, 8º reunión, 3º sesión ordinaria).

<sup>89</sup> Opinión de la diputada IBARRA al debatirse la Ley 26.476 del 10/12/2008, quien indicó que el eslogan de la AFIP era: “...por una nueva cultura tributaria...”.

<sup>90</sup> Opinión de la diputada DIEZ al debatirse la Ley 26.476 de fecha 10/12/2008.

<sup>91</sup> Opinión de la senadora CREXELL del 29/06/2016. En el mismo sentido, véase la opinión de la senadora NEGRE DE ALONSO de igual fecha.



se aseguran al tiempo de su sanción. Por ejemplo, se dijo que con la Ley 26.860 se recaudó menos de un cuarto de lo que el gobierno había pronosticado<sup>92</sup> y, en oportunidad del debate de la Ley 26.476, se esgrimió que los programas anteriores no actuaron como disciplinadores y que la evasión tributaria continuará hasta tanto no haya fiscalización y castigo al evasor, la antípoda a lo que plantea este tipo de normativa<sup>93</sup>.

También se ha esgrimido que “la permanente necesidad de dinero por parte del Estado hace que periódicamente se le extienda una `alfombra roja fiscal´ a quienes nunca han declarado sus posesiones, manteniéndolas lejos de los registros de la AFIP. Las tensiones entre los valores que deben predicarse frente a la sociedad nunca son un tema prioritario a la hora de recaudar”<sup>94</sup>.

Quienes están en contra de estos programas afirman, además, que se sinceran pertenencias producto de cualquier delito, puesto que sostener que solo provienen de la evasión de impuestos es, por principio, una mera especulación, ya que nadie se ve obligado –al declararlos– a explicitar de dónde surgió ese dinero. Por lo que puede ser lavado del narcotráfico, trata de personas, venta ilegal de armamento, entre otros<sup>95</sup>. Sin embargo, corresponde recordar que la exteriorización no prospera si se sospecha que los bienes o tenencias que se intentan “sincerar” provienen de esos delitos<sup>96</sup>.

En este sentido, parte de la doctrina advierte que, cuando se “sinceran” tenencias, se trata de dinero líquido que va en contra de los estándares antilavado, porque es muy difícil averiguar su origen<sup>97</sup>. Es más, con programas de esta tónica se vulneran compromisos internacionales en cuanto a la prevención, control y punición del lavado de activos, que sin duda en gran parte provendrá de un delito. Si bien la gran mayoría de los

---

<sup>92</sup> Opinión de CREXELL del 29/06/2016.

<sup>93</sup> Opinión de la diputada BULLRICH del 10/12/2008 en debate de la Ley 26.476, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados 37º reunión, 4º sesión ordinaria de prórroga.

<sup>94</sup> AGUINSKY, ob. cit., 2023, p. 73.

<sup>95</sup> En similares términos lo expresó la diputada BULLRICH y VELARDE y el diputado SÁNCHEZ el 10/12/2008. También, la senadora MONTERO en 8º reunión respecto de la Ley 26.860, mientras que en la misma sesión la senadora NEGRE DE ALONSO refirió que “...con el blanqueo establecido por el ex presidente Menem entre 1993 y 1996 está probado que entraron dos carteles a la Argentina: el de Medellín y el de Juárez...”.

<sup>96</sup> Cf. artículos 40, segunda parte, de la Ley 26.476; 14, segundo párrafo, de Ley 26.860; 84, inciso e-1 y último párrafo, de la Ley 27.260 y 14, segundo párrafo, de la Ley 27.613.

<sup>97</sup> CREXELL 29/06/2016 con cita de DURRIEU (h). En este mismo sentido, véase la opinión del diputado LINGUA en oportunidad de discusión de la Ley 24.073 de los días 18 y 19 de Marzo de 1992 y del diputado GIUBERGIA del 10/12/2008.

países poseen normas contra el lavado de activos y, a su vez, programas de “sinceramiento fiscal”, es cierto que existe una contradicción de políticas públicas, que suele pasar desapercibida aunque deberían ponderarse conjuntamente.

En línea con lo mencionado, se advierte una incompatibilidad que radica en que, por un lado, una cuestión central en las leyes antilavado es indagar sobre el origen de los fondos y, por el otro, los regímenes de “sinceramiento fiscal” facultan a los ciudadanos adherentes a no dar a conocer la génesis de los bienes y tenencias que declaran. Las leyes que prevén estos programas obligan a cumplir con la normativa relacionada con la prevención en el lavado de activos<sup>98</sup>, pero ambos objetivos parecen tener más puntos discrepantes que en común.

En definitiva, se argumenta, que sucesivamente el país recurre a mecanismos de “sinceramiento fiscal” que, más allá de que han tenido escaso éxito o al menos uno mucho menor del esperado, han servido siempre como un perdón o una amnistía para aquellos que se han movido en la ilegalidad, sea simplemente por haber evadido impuestos, sea por haber cometido otros ilícitos generadores de activos que luego se exteriorizan sin generar consecuencias jurídico penales respecto del delito que los originó<sup>99</sup>.

En efecto, se manifiesta que constituyen no solo una herramienta dañina y desmoralizadora<sup>100</sup> sino también un desincentivo para aquellos que sí pagan sus impuestos en tiempo y forma<sup>101</sup>, que han visto que los que no lo han hecho solo tienen que esperar el próximo programa para normalizar su situación<sup>102</sup>, siempre a un costo tributario mucho menor y con el evidente beneficio de haber podido disponer de los activos involucrados sin el pago normal de los impuestos correspondientes<sup>103</sup>. Por lo

---

<sup>98</sup> En la práctica, los bancos, por ejemplo, emiten ROS a todos los ciudadanos que “sinceran” dinero, con la consecuencia de colmar a la UIF de informes que luego resultan imposibles de analizar por su cantidad.

<sup>99</sup> En opinión emitida en el recinto de senadores por CREXELL el 29/06/2016.

<sup>100</sup> Opinión de la diputada DIEZ del 10/12/2008.

<sup>101</sup> El trabajo experimental de Alm, Mckee y Beck (1993) constata el deterioro del cumplimiento de los colectivos que cumplen con sus obligaciones fiscales de forma moderada (ÁLVAREZ GARCÍA, “Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales” en *Cuadernos de Información Económica*, N° 229, Julio-Agosto, p. 3).

<sup>102</sup> En este sentido, se indica que países como el nuestro han recurrido en reiteradas oportunidades a medidas de este tipo en el espacio de pocos años. Una observación de cuál es la práctica real de la instauración de estos programas por parte de algunos gobiernos puede llevar a los ciudadanos a tener en cuenta una posible amnistía fiscal futura (cf. LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 136).

<sup>103</sup> Según CREXELL en fecha 29/06/2016. Véase en el mismo sentido la opinión del senador CASEIRO del mismo día.



tanto, se concluye que es un instituto que involucra una notoria inequidad y falta de seriedad en el manejo de la “cosa” pública y de la administración tributaria<sup>104</sup>.

En otras palabras, programas de esta clase podrían sugerir que las conductas de evasión tributaria no son graves<sup>105</sup>, ya que para el Estado es preferible obtener el dinero que oportunamente no ingresó a sus arcas antes de averiguar y juzgar a quienes cometieron fraudes fiscales<sup>106</sup>.

Las conductas tipificadas en el Régimen Penal Tributario no se configuran con la mera falta de pago del tributo por la persona obligada, sino que en muchos casos se exige algún componente de engaño o la inducción en error al fisco, tales como: declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, utilizaciones fraudulentas, aprovechamientos indebidos, o cualquier otro tipo de ardid o engaño, sea por acción u omisión. Por ende, son conductas que legislativamente, y al menos por cierto sector doctrinario, se consideran incorrectas y, por ello, merecedoras de pena<sup>107</sup>, aunque en cualquier Estado de derecho el análisis de la legitimidad de la criminalización de una clase de conducta

---

<sup>104</sup> Opinión de CREXELL del 29/06/2016.

<sup>105</sup> LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 147 con cita de ALM, “Tax Policy Analysis: The Introduction of a Russian Tax Amnesty”, *International Studies Program Working Paper*, 98-6, Georgia State University, 1998.

<sup>106</sup> ORCE / TROVATO, ob. cit., 2008, pp. 268 y s.

<sup>107</sup> ORCE / TROVATO, ob. cit., 2008, p. 273. Este asunto conduce a la cuestión de si no pagar los tributos al Estado es *mala in se* o *mala prohibita*. Como ilustra PERALTA, lo primero se refiere conductas que son incorrectas antes y más allá del derecho, que son moralmente censurables. Allí el legislador solo cambia de estatus esas conductas, las que, a partir de ese momento, pasan a ser, además, jurídicamente incorrectas. A diferencia de ello, los ilícitos *mala prohibita* no son incorrectos de manera previa a su tipificación por el derecho. La función de las normas legislativas es aquí constitutiva de la prohibición. Solo de ellas depende que algo sea, en algún sentido, socialmente desvalorado (PERALTA, “Legalidad y justificación en los delitos improprios de omisión”, en *Revista Brasileira de Ciências Criminales*, 12/2014, p. 16). Específicamente en relación a los delitos tributarios, PÉREZ BARBERÁ postula que al menos ciertas ilicitudes fiscales merecen conminación penal porque son *mala in se*. Así, el autor indica que la defraudación tributaria y la omisión de pago de impuestos causan un daño que importa alguna clase de detrimento en los ingresos dinerarios del fisco. En tanto la ilicitud material (por incorrección moral) de la evasión estriba en la norma moral de *no engañar* mientras que la omisión intencional de no pago en hacer *trampa* (PÉREZ BARBERÁ, “El ilícito material del delito tributario – En torno a la legitimidad de la criminalización de incumplimientos fiscales”, en AMARANTE, Diego A. *et. al.*, *Institutos de Derecho Penal Tributario*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2017, pp. 89 y s.). La cuestión de si determinados hechos constituyen un ilícito moral es determinante, puesto que si el Derecho Penal no se apoya en valores morales generalizados pierde legitimidad (GREEN, *Mentir, hacer trampas y apropiarse de lo ajeno. Una teoría moral de los delitos de cuello blanco*, Marcial Pons, 2013, pp. 27 y 52). No obstante esta tesis, hay otra parte de la doctrina, entre ellos HUSAK, que entienden que esta clase de delitos son *mala prohibita* y que la gran mayoría de ellos conllevan un castigo cuya justificación es inaceptable (HUSAK, *Sobrecriminalización: los límites del Derecho penal*, Marcial Pons, 2013, pp. 171 y s.).

debería serlo desde la perspectiva del daño<sup>108</sup> aunado al examen de su ilicitud material (por incorrección moral)<sup>109</sup>.

Ahora bien, estos programas suponen alterar radicalmente el juicio de reproche de delitos fiscales<sup>110</sup>, nótese que deja de interesar la conducta penalmente típica del ciudadano que adhiere al programa –recuérdese que para incorporarse el régimen de “sinceramiento fiscal” previamente debe haber cometido una evasión tributaria– en la medida en que se efectúe la declaración jurada pertinente y se abone el tributo especial establecido por ley.

Puede adicionarse, en palabras del Grupo Egmont<sup>111</sup>, que el fraude fiscal internacional demuestra cuán sofisticados pueden ser los esquemas para su cometido y las grandes cantidades de ganancias ilícitas que generan. Los delitos tributarios graves tienen efectos extremadamente corrosivos sobre la capacidad de los gobiernos de utilizar las finanzas públicas en beneficio de toda la sociedad, poniendo en peligro la competencia económica justa y la confianza en las instituciones estatales, al tiempo en que privan a aquellas finanzas de miles de millones de pesos todos los años. Los delitos fiscales también guardan relación con otros delitos financieros, como la corrupción. Por ello, la lucha contra esta clase de conductas reviste gran importancia para toda la sociedad en su conjunto<sup>112</sup>.

---

<sup>108</sup> Puede serlo desde la teoría del bien jurídico o desde el principio de daño (*harm principle*). Véase al respecto PÉREZ BARBERÁ, ob. cit., 2017, pp. 70 y s.

<sup>109</sup> Véase en VERDE, *La receptación como delito contra el mercado formal*, Madrid y otras, Marcial Pons, 2019, p. 85 y s.; PÉREZ BARBERÁ, ob. cit., 2017, pp. 76 y s. y 102 y s. Sin embargo, VERDE puntualiza que aunque haya daño e incorrección moral, el legislador puede considerar por diversos fundamentos mejor no criminalizar cierta conducta (doctrinaria citada por PÉREZ BARBERÁ, ob. cit., 2017, pie de pág. 56). Por su parte, MICHEL MOORE sostiene que solo pueden ser criminalizadas clases de conductas que sean inmorales y PERALTA considera que el análisis de la incorrección moral queda incluido y agotado en el examen del daño (autores citados por PÉREZ BARBERÁ, ob. cit., 2017, pp. 76 y s. y pie de pág. 15).

<sup>110</sup> PÉREZ ROYO, “Más que una amnistía” en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, 154, 9-21, 2012, p. 13.

<sup>111</sup> El Grupo Egmont es una organización conformada por 167 Unidades de Inteligencia Financiera de todo el mundo, que proporciona una plataforma para el intercambio seguro e inmediato de conocimientos e inteligencia financiera para combatir el Lavado de Activos y la Financiación del Terrorismo (LA/FT) (según el sitio web: <https://www.argentina.gob.ar/uif/internacional/grupo-egmon>).

<sup>112</sup> GRUPO EGMONT, *Lavado de activos provenientes de delitos fiscales graves. Cómo mejorar la capacidad de detección de las unidades de inteligencia financiera y fortalecer el intercambio de información*, julio de 2020, p. 3. Disponible en [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/iewg\\_-\\_ml\\_tax\\_crimes\\_espaniol.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/iewg_-_ml_tax_crimes_espaniol.pdf).

## 1. Crítica desde la óptica deontológica

En este espacio me dedicaré a analizar críticas deontológicas que se han efectuado a este tipo de programas. Toda vez que el ciudadano que opta por “sincerar” sus activos cometió previamente, por lo menos, el delito de evasión tributaria, esta clase de regímenes y las respuestas que propone plantean cuestiones de injusticia respecto de quienes cumplen con sus deberes tributarios.

En el recinto de senadores del Honorable Congreso de la Nación, en oportunidad de debate de una ley de este tipo, se dijo que esta clase de programas generan una situación real de inequidad y falta de justicia<sup>113</sup> y que lo más grave era que liberan de pena por el delito cometido a las personas que optan por el beneficio que prevé la ley<sup>114</sup>. Este comentario deja entrever que la ley se presenta como una especie de contradicción con el sistema jurídico, ya que de algún modo se premia al incumplidor.

Por su parte, Abel Souto, en alusión a los beneficios otorgados por programas de “sinceramiento fiscal”, críticamente afirma que, lo que es ilícito desde un punto de vista penal y administrativo, tras la aprobación de normativas sobre la prevención y represión del lavado de activos, no puede ser lícito desde una perspectiva tributaria<sup>115</sup>.

También, este tipo de regímenes incrementan las percepciones (en la sociedad) de inmoralidad e injusticia del sistema tributario así como de impunidad del fraude. Al mismo tiempo, al introducir una causa de supresión de la punibilidad valorativamente muy endeble e injustificable, desalientan a las autoridades de persecución de delitos tributarios<sup>116</sup>.

---

<sup>113</sup> Senador ALFREDO MARTÍNEZ en ocasión de discutir la Ley 26.476, véase en LUCIANI D., “Fraude fiscal como precedente del lavado de dinero”, *Revista de Derecho Penal Económico*, Derecho penal tributario – III, 2009, p. 200.

<sup>114</sup> Senador ROMERO en la discusión de la Ley 26.476, véase en LUCIANI D., ob. cit., 2009, p. 200.

<sup>115</sup> ABEL SOUTO, “Blanqueo, innovaciones tecnológicas, amnistía fiscal de 2012 y reforma penal” en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2012, N° 14, p. 22. Disponible en internet: <http://criminet.ugr.es/>.

<sup>116</sup> Ello en referencia a la amnistía fiscal propulsada en España en el 2012, véase en ABEL SOUTO, 2012, p. 27 con cita a PAREDES CASTAÑÓN, “¿Amnistía fiscal: injusta, inconstitucional y políticocriminalmente desastrosa?”, en <http://josemanuelparedes.blogspot.com>, 16 de mayo de 2012.

## **2. Crítica desde la óptica preventiva**

El conjunto de razones esgrimidas que reprobaban programas de “sinceramiento fiscal” son variadas. En el presente apartado revisaré las de carácter preventivo (consecuencialistas), puesto que estos regímenes pueden generar en la comunidad la sensación de que no es necesario cumplir con las normas tributarias en aras de esperar la sanción de otra ley de exteriorización voluntaria.

Leyes así deterioran la conciencia tributaria, dado que algunos ciudadanos puede que cambien de actitud para beneficiarse con las prerrogativas que conceden los regímenes y, al mismo tiempo, resultan perjudiciales para la cultura que el mismo fisco fomenta, transmitiendo un mensaje opuesto al deseado.

Para evitar estas consecuencias de impacto negativo, quizá debería reflexionarse acerca de la posibilidad de que los programas de “sinceramiento fiscal” condonen las sanciones penales, pero que al mismo tiempo obliguen a los beneficiarios a satisfacer íntegramente los impuestos evadidos con parte o con la totalidad de sus intereses<sup>117</sup>. Sin embargo, esta clase de programas y de respuestas ante estos hechos nos interpelan acerca de si siempre la pena es necesaria para cumplir con los fines del Estado y que tal vez haya conflictos que puedan y que deban ser resueltos por otros medios alternativos que terminen siendo más eficientes aunque eso signifique alguna cuota de injusticia.

Sin perjuicio de lo dicho hasta acá, debo destacar que la Ley 27.260 dedicó un capítulo para los contribuyentes cumplidores y premió a ciudadanos cuya trayectoria ponga de manifiesto que con anterioridad han satisfecho en tiempo y forma sus obligaciones tributarias<sup>118</sup>.

### **B. Presiones a favor de estos regímenes**

Posiblemente una de las principales motivaciones de todo régimen de “sinceramiento fiscal” para el Estado sea el incremento recaudatorio inmediato y la

---

<sup>117</sup> Este punto es una de mis propuestas *de lege ferenda*, que más adelante explicitaré.

<sup>118</sup> Cf. Libro II, Título III, de la Ley 27.260. El beneficio para las personas físicas y sucesiones indivisas fue la exención de Bienes Personales por los períodos 2016 a 2018, mientras que para aquellas que no pudieron ser favorecidas por esa dispensa obtendrían una exoneración en Ganancias de la primera cuota del sueldo anual complementario correspondiente al 2016

ampliación, consecuente, de la lista de contribuyentes<sup>119</sup>. Este instrumento también es utilizado, según el programa sancionado, a fin de alcanzar la repatriación de capitales evadidos que se encuentren en el extranjero con la finalidad de insertarlos en la economía local<sup>120</sup>.

No obstante, se reconoce que, incluso en las experiencias más exitosas de programas de “sinceramiento fiscal” implementadas en diversos países, el volumen de los ingresos directos que provienen de aquellos, comparado con el de la recaudación ordinaria, solo puede calificarse de modesto<sup>121</sup>.

Otra de las virtudes que se desprende de la Ley 27.260 es la de haber dado a la recaudación que de ella se obtuvo la finalidad específica de servir a la reparación del fondo para las jubilaciones y pensiones<sup>122</sup>.

### **C. ¿Afectación de principios constitucionales?**

#### **1. Principio de igualdad**

Este tipo de programas de exteriorización de activos puede conculcar el principio de igualdad consagrado constitucionalmente en el artículo 14, pues las personas que mantuvieron sus bienes y tenencias ocultas del conocimiento del fisco y que ahora, frente a una ley, deciden acogerse al régimen y ponerse al corriente con sus obligaciones tendrán un tratamiento diferencial sobre aquellas personas que hayan cumplido en tiempo y forma con su deberes impositivos. Estas últimas no gozarán de exenciones, liberaciones ni de la posibilidad de pagar un impuesto especial que sustituya a los que habitualmente deben abonarse.

---

<sup>119</sup> Un trabajo abarcativo de los efectos económicos presuntamente asociados a las amnistías fiscales véase LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002.

<sup>120</sup> Así lo determinaron las Leyes 24.073, 26.860 y 27.613.

<sup>121</sup> LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 143. En países como Estados Unidos, Filipinas, Nueva Zelanda, Suiza, Italia, España, India. Salvo el caso irlandés y algunos programas en países en vías de desarrollo, en donde los resultados directos solo pueden ser valorados si se considera, al mismo tiempo, que son economías con importante fraude fiscal.

<sup>122</sup> Cf. artículo 51, último párrafo, de Ley 27.260. Otras Leyes como las 21.589, 23.495, 24.073 y 26.476 mencionaron que los fondos recaudados se coparticiparían.

Así, estas leyes ofrecen tratos diversos a situaciones diferentes pero en los que se perjudica y coloca en peor condición a las personas que cumplen con sus obligaciones fiscales puesto que, al final, tributan más que quienes no lo hicieron<sup>123</sup>.

Además, estos regímenes no contemplan los principios inspiradores de la tributación, cuya guía es precisamente el de igualdad en relación con el de capacidad económica de cada contribuyente<sup>124</sup>.

La vulneración a la igualdad también podría verificarse en dos direcciones adicionales. Primero, al reconocerse una causa personal de supresión de la punibilidad que privilegia injustificadamente a determinadas personas incumplidoras sin que existan características diferenciales en sus conductas en sí, puesto que en nada difieren las defraudaciones tributarias anteriores a los ejercicios fiscales que se permiten exteriorizar. De esta manera hay un trato desigual, carente de razón o sancionado arbitrariamente que deviene en discriminatorio<sup>125</sup>.

En segundo lugar, porque incluso la reparación del perjuicio como causal de extinción de la acción penal debe ser integral<sup>126</sup>, es decir por el pago total de lo evadido, aun sin el consentimiento de la víctima<sup>127</sup>. Es decir, que el que “sincera” sus activos, siempre se encuentra en mejor posición, ya que para otros ciudadanos que no se acojan al régimen, a fin de que se extinga la acción penal, deben abonar la totalidad de lo adeudado.

## **2. Principio de inocencia**

Algunos programas de “sinceramiento fiscal”, conforme señalé anteriormente, excluyeron la posibilidad de adhesión a personas denunciadas penalmente por delitos vinculados a obligaciones tributarias<sup>128</sup> y a personas imputadas<sup>129</sup> o procesadas aun sin el

---

<sup>123</sup> SÁNCHEZ HUESTE, “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal” en *Revista derecho*, vol. 26, n°. 1, Valdivia, julio 2013, ap. 3.2.

<sup>124</sup> *Ídem*.

<sup>125</sup> ABEL SOUTO, ob. cit., 2012, p. 26.

<sup>126</sup> Previsto en el artículo 59, inciso 6, del CP. Debo aclarar, brevemente ya que excede el tema en estudio, que la doctrina y jurisprudencia no es pacífica en cuanto a si procede o no la aplicación de tal artículo al Régimen Penal Tributario.

<sup>127</sup> YACOBUCCI/EZEYZA, “Reparación integral del perjuicio como vía de escape al proceso penal tributario” en *LLCABA*, agosto 2018, p. 1.

<sup>128</sup> Según el régimen de la Ley 24.073.

<sup>129</sup> Conforme el programa que estableció la Ley 26.860.



auto de mérito firme<sup>130</sup> por el delito de lavado de activos, lo que podría repercutir en una afectación ilegítima de la garantía de inocencia<sup>131</sup>.

En este sentido, lo que quiero referir es que las leyes excluyen la posibilidad de obtener los beneficios que concede a personas que, si bien se encuentran sometidas a proceso, no poseen una condena firme. Con lo cual, personas amparadas constitucionalmente por el principio de inocencia, se encuentran impedidas de obtener las mismas prerrogativas que otras. Criticando globalmente los programas, considero que la última Ley 27.613 es consecuente con la Carta Magna porque solo excluye de sus beneficios a condenados con sentencia firme<sup>132</sup>.

Y, por otro lado, se condiciona la consolidación del “sinceramiento fiscal” a los contribuyentes que, al tiempo de efectuar su declaración, tuvieran un proceso penal en trámite por delitos con vinculación económica. Como dije, esa previsión acarrea cierta inseguridad jurídica, pues las investigaciones penales muchas veces son llevadas a cabo sin que el imputado esté al tanto de ello.

No obstante, la proposición de este apartado podría ser vista favorablemente, ya que el Estado no tiene la obligación ni el deber de proteger a las personas que probablemente cometieron delitos, tomando medidas que incentiven solo a las personas que con seguridad no se benefician ilícitamente del programa<sup>133</sup>.

#### **D. Naturaleza jurídica de su consecuencia: la liberación de la acción penal**

Las personas que adhieran al régimen de “sinceramiento fiscal” gozan, como ya dije, de beneficios varios. Ente ellos, se hallan la liberación respecto de diversas acciones,

---

<sup>130</sup> De acuerdo a lo que prescribió la Ley 27.260.

<sup>131</sup> Cf. artículo 18 de la Constitución Nacional.

<sup>132</sup> Cf. artículo 15, inciso d, de Ley 27.613.

<sup>133</sup> En este sentido, véase el fallo de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, sala II, “L., J. P. c. EN-AFIP s/ amparo ley 16.986” del 28 de septiembre de 2017, por el cual dispuso que “La exclusión del régimen de regularización fiscal de los sujetos que se encuentren procesados por el delito de estafa no importa la vulneración del principio de inocencia consagrado por el art. 18 de la Constitución Nacional, ya que el art. 84 de la ley 27.260 ... reviste naturaleza tributaria y se encuentra enmarcada en un régimen de excepción, que prevé beneficios fiscales únicamente para los supuestos contemplados en dicha ley...” y que “...Las exclusiones al Régimen de Regularización Excepcional de Obligaciones Tributarias, de la Seguridad Social y Aduaneras´ obedecen a cuestiones de política fiscal, que no implican una `pena´ para quienes se encuentren inmersos en tales supuestos, sino que se deben a la consideración de que no es dable el otorgamiento de determinados beneficios fiscales para dichos casos...”.

tales como civiles, comerciales, profesionales y por delitos de la ley penal tributaria, penal cambiaria, aduanera e infracciones administrativas<sup>134</sup>, con relación a los tributos que no fueron declarados.

Específicamente en este apartado me referiré a las acciones penales. Esta prerrogativa determina la eximición de las acciones penales que pudieran corresponder por el incumplimiento de las obligaciones cuya génesis son los activos que se declaran y ello determina que no se podrá impulsar denuncias penales o continuar con las que se encontraren en trámite en los términos de la ex Ley 24.769 (hoy 27.430) y del Código Aduanero.

Únicamente la Ley 27.260<sup>135</sup> precisó que ese beneficio equivalía<sup>136</sup> a la extinción de la acción penal prevista en el inciso segundo del artículo 59 del CP argentino, que se refiere a la amnistía.

No obstante, se discute sobre la naturaleza jurídica de esta exención de responsabilidad criminal, pues hay quienes opinan que se trata de una amnistía y quienes consideran que, en realidad, se trata de una excusa absolutoria<sup>137</sup>. La jurisprudencia nacional especializada en la materia considera de manera bastante uniforme que se trata de una amnistía<sup>138</sup>.

### **1. Excusa absolutoria**

La excusa absolutoria<sup>139</sup> es un elemento que se adiciona a una acción típica, antijurídica y culpable a los fines de su punibilidad<sup>140</sup>. Así, dado que este último instituto

---

<sup>134</sup> Véase al respecto el apartado “Beneficios” dentro del punto II (Marco teórico) del presente trabajo.

<sup>135</sup> Cf. artículo 46, inciso b, tercer párrafo, de la Ley 27.260.

<sup>136</sup> Pese a que las leyes, en general, definen a los términos que utilizan como lo que son, en el caso concreto la Ley 27.260 expresamente utiliza el vocablo “equivale”.

<sup>137</sup> ROSAL BLASCO, “Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del real decreto-ley 12/2012”, en *Diario La Ley*, n° 7885, 21 de junio de 2012, pp. 4 y s.

<sup>138</sup> Véase, entre muchos otros, las siguientes sentencias: Cámara Federal de Casación Penal, Sala IV, “V. C., J. s/ recurso de casación” del 7 de octubre de 2020; Sala III, “Cherñajovsky, Rubén Lucio s. Recurso de casación” del 27 de diciembre de 2017; Cám. Fed. de Apel de San Martín, sala II, “F., R. H. s. Incidente de falta de acción”, del 28 de marzo de 2016; Juzg. Penal Tribut. N° 1, “N. N. y Prysmian Energía, Cables y Sistemas de Argentina S.A. s/ Evasión tributaria simple”, del 6 de octubre de 2009.

<sup>139</sup> La terminología es de origen francés. En la literatura de Alemania se denomina “causas personales que excluyen la pena” (JIMÉNEZ DE ASÚA, *Tratado de derecho penal*, t. VII, Losada, 1970, pp. 137 y s.)

<sup>140</sup> En otras palabras, al verificarse una conducta típica, antijurídica y culpable, se abre paso a la imposición de una pena, pero en determinadas circunstancias el legislador adiciona un requisito para su aplicación, el cual puede presentarse como una excusa absolutoria (CÓRDOBA, *Elementos de teoría del delito*, Hammurabi, Buenos Aires, 2021, p. 24).



–la punibilidad– no forma parte de los requisitos constitutivos del ilícito culpable, se presentan determinados supuestos en los cuales, aun reunidas todas las categorías de la teoría del delito, se exceptúa de pena al autor por decisión legislativa previa, basada en razones de conveniencia y utilidad<sup>141</sup>.

Las exenciones de pena consagradas por la ley pueden estar basadas en razones de orden utilitario o de reparación del mal causado por el delito. Lo que logra, en definitiva, es que no se aplique una pena por razones político-criminales<sup>142</sup> basadas en el criterio de la utilidad, pues resulta más útil y recomendable tolerar el hecho que sancionarlo penalmente<sup>143</sup>. Es decir, el delito no se castiga porque el Estado estima que puede mantener la autoridad de la norma y el orden sin aplicación de pena<sup>144</sup>. Este instituto está basado en el comportamiento postconsumatorio del delito.

Es interesante mencionar que el Tribunal Supremo de España ha resuelto en varias oportunidades que la regularización tributaria reviste la naturaleza jurídica de una excusa absoluta<sup>145</sup>.

## 2. Amnistía fiscal

La amnistía es una causal extintiva de la acción penal, de carácter excepcional e inspirada en el principio supremo de la necesidad de evitar con un mal menor otro mayor<sup>146</sup>. Con distintos enfoques es conceptualizada como un olvido<sup>147</sup> o suspensión de la ley penal con relación a la punibilidad<sup>148</sup> o como el acto jurídico estatal que anula el

---

<sup>141</sup> RODRÍGUEZ MUÑOZ, “Notas a la traducción de la 2ª ed. alemana” en MEZGER, *Tratado de derecho penal*, Trad. RODRÍGUEZ MUÑOZ, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1935, pp. 164 y s.

<sup>142</sup> La doctrina mayoritaria considera que las fundan razones político-criminales, la minoritaria en criterios extrapenales (ROXIN, *Derecho penal: parte general*, t. I, Trad. LUZÓN PEÑA M., et. al., Civitas, 1997, pp. 979 y s.).

<sup>143</sup> BLANCO CORDERO, “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales” en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Nro. 13-01, 2011, p. 37 y s.

<sup>144</sup> BACIGALUPO, *Delito y punibilidad*, Civitas, 1983, p. 57.

<sup>145</sup> BLANCO CORDERO, ob. cit., 2011, p. 37 con cita de SSTS 1807/2011, 30-10; 1336/2022, 15-7; 636/2003, 30-5; 192/2006, 1-2, entre otros. Véase también la opinión de LÓPEZ BISCAYART, “La extinción de la acción penal por pago en el Derecho Penal Tributario”, en ALTAMIRANO/RUBINSKA, (coord.), *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, t. II, pp. 1347-1366.

<sup>146</sup> Véase DE LA RÚA/TARDITTI, *Derecho penal: parte general*, Hammurabi, 2014, pp. 460 y s.; D’ALESSIO, *Código Penal comentado y anotado, parte general*, La Ley, 2005, p. 646.

<sup>147</sup> Cf. NÚÑEZ, *Manual de derecho penal. Parte general*, 5ª ed., 2009, p. 214; ZAFFARONI/ALAGIA/SLOKAR, *Manual de derecho penal. Parte general*, 2007, p. 105.

<sup>148</sup> SOLER, *Derecho penal argentino*, t. II, 1970, p. 538.

ejercicio de una acción<sup>149</sup>. En palabras de la CSJN, “tiene por objeto borrar los delitos cometidos por las personas que se benefician de ella”<sup>150</sup> y “borra el carácter ilícito del hecho”<sup>151</sup>.

Los fundamentos son variados, y entre ellos se encuentra la desincriminación transitoria o criterios de conveniencia y oportunidad político-criminal. Se trata de una facultad exclusiva del Poder Legislativo nacional<sup>152</sup> de alcance general que se refiere solo a delitos determinados cometidos en un período dado, que tiene en consideración más a los hechos que a los individuos concretos<sup>153</sup>.

Específicamente en el área de estudio, las amnistías fiscales comprenden un conjunto de medidas de conmutación de las sanciones aparejadas a la defraudación tributaria, que se aplican a las personas que voluntariamente regularizan su situación patrimonial, antes oculta, frente a la administración pública<sup>154</sup>. Desde la perspectiva de la dogmática penal, el beneficio no se limita a una exención de sanción, sino que acarrea la eliminación de la tipicidad del hecho objeto de este instrumento, neutralizándose la pretensión punitiva<sup>155</sup>.

Hay autores que sostienen que al tratarse de una amnistía no debería existir condicionante alguno para la extinción de la acción<sup>156</sup>, toda vez que, conforme aludí precedentemente, se trata de una “medida de alcance general que no se refiere a un individuo concreto o a un hecho determinado”<sup>157</sup>. Sin embargo, las leyes de esta clase prevén que, por ejemplo, incumplimientos a las pautas de adhesión o al pago del impuesto especial provocarán la pérdida de los beneficios apuntados. Por lo tanto, aquellos doctrinarios entienden que los regímenes poseen características particulares que no se

---

<sup>149</sup> WELZEL, *Derecho penal alemán*, Ed. Jurídica de Chile, 4º ed. en español, 2014, p. 387.

<sup>150</sup> CSJN, fallos, 211:1670.

<sup>151</sup> CSJN, fallos, 310:1162.

<sup>152</sup> Cf. artículo 75, inciso 20, de la Constitución Nacional.

<sup>153</sup> DE LA RÚA/ TARDITTI, ob. cit., 2014, p. 465. Los autores refieren que de lo contrario, es decir, si se circunscribe a un delito concreto témporo-espacial es materia de indulto y no de amnistía.

<sup>154</sup> ÁLVAREZ GARCÍA, ob. cit., p. 2. En este mismo sentido, LÓPEZ LABORDA/RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 123.

<sup>155</sup> LÓPEZ, “La extinción de las acciones penales en la nueva ley de blanqueo y moratoria”, en DONNA, (dir.), *Revista de Derecho Penal, derecho penal económico*, t. 2017-1, p. 80 con cita de ZAFFARONI/ALAGIA/SLOKAR, ob. cit., 2002, p. 125.

<sup>156</sup> RUETTI / DIEZ, ob. cit., 2016, p. 11; DIEZ, ob. cit., 2016, p. 72.

<sup>157</sup> Cf. DIEZ, ob. cit., 2016, p. 72.

condicen con la concepción tradicional de este instituto, dado que condicionan la pérdida de la tipicidad a un acto posterior, que es la cancelación del impuesto<sup>158</sup>. No obstante, estimo que pese a la implantación de pautas condicionantes para que se produzca efectivamente la amnistía de la acción penal no se desnaturaliza esta herramienta, pues mantiene sus características básicas y diferenciales. Lo más relevante es que apunta a hechos determinados vinculados con cuestiones impositivas sin estar emparentado directamente a personas concretas (como por ejemplo, el indulto).

Es bastante habitual que, en función de que el legislador resolvió *de lege lata* cuál es la naturaleza jurídica de la extinción de la acción penal prevista en la normativa que se estudia, porque es la propia ley (27.260) la que dispone explícitamente que se trata de una amnistía<sup>159</sup>, se concluya que ya no es posible aceptar (textualmente) otras interpretaciones.

### 3. Toma de postura

Resulta relevante tomar una postura sobre el carácter de la liberación que prevén los sistemas de “sinceramiento fiscal”, por las consecuencias que ello trae aparejado, sobre todo en vinculación con el delito de lavado de activos (sobre el que efectuaré un análisis más adelante).

El efecto de la amnistía respecto de la evasión tributaria es su licitud, mientras que el de la excusa absolutoria no, sino la no aplicación de la pena. Si se considerase que la consecuencia de la adhesión al régimen de sinceramiento fiscal es una amnistía, la evasión fiscal perderá su carácter ilícito y, por tanto, no podrá ser tenida como hecho precedente de lavado de activos. Esto no ocurre si, en cambio, se considera que esa consecuencia es una excusa absolutoria<sup>160</sup>.

Adelanto opinión al respecto, y sin perjuicio de que volveré sobre este aspecto, considero que el beneficio de la liberación de la acción penal consagrada en los regímenes de “sinceramiento fiscal” debe ser tratado necesariamente como una amnistía, en

---

<sup>158</sup> *Ídem*.

<sup>159</sup> CASTELLUCCI, “El delito de lavado de activos de origen ilícito: análisis de cuestiones problemáticas que giran en torno al delito”, en *Revista Nueva Crítica Penal*, vol. 1, n° 2, 2019, p. 178.

<sup>160</sup> DURRIEU, ob. cit., 2016, p. 4.

consonancia con la parte de la doctrina y la jurisprudencia de nuestro país que así lo sostiene<sup>161</sup>.

Quiero dejar a salvo, aunque excede el propósito de este estudio, que bien podría afirmarse que, para el sector de la doctrina que considera que esta prerrogativa posee las notas características de una excusa absolutoria, las leyes de “sinceramiento fiscal” perderían sentido e incluso podrían ser vistas como una violación al *nemo tenetur*<sup>162</sup>, puesto que, al declarar bienes y tenencias no tributadas debiendo hacerlo, el Estado no impone castigo por esa evasión, pero ese ciudadano quedará expuesto, por sus propios dichos, a que se lo acuse sin más por lavado de activos<sup>163</sup>. Entonces, si se considera que su naturaleza jurídica es la de una excusa absolutoria, toda conducta posterior al “sinceramiento fiscal”, que involucre el dinero “sincerado”, podría ser tenida como una maniobra de lavado de dinero. Dado que, en definitiva, al mantenerse incólume el ilícito anterior de fraude fiscal, cualquier introducción en el mercado formal de este dinero exteriorizado podría realizar el delito posterior de lavado de activos.

En este último sentido, no es fácil compatibilizar la postura de que sea el mismo Estado quien, por un lado, “invite” a los contribuyentes incumplidores a que incorporen sus bienes y tenencias en el sistema formal y que, como consecuencia de ello, puedan ser imputados por el delito de lavado de activos, por todo hecho posterior a ese “sinceramiento fiscal”. La sola idea de que el Estado “perdone” la pena del fraude fiscal, pero que, a la vez, se mantenga intacta su ilicitud dificulta poder comprender al régimen de “sinceramiento fiscal” como beneficioso e, incluso, podría afectar su legitimidad.

---

<sup>161</sup> En cambio, en España, indica BLANCO CORDERO que: “La Sala Segunda del Tribunal Supremo de España ha manifestado en reiteradas resoluciones que la normalización constituye una excusa absolutoria” (BLANCO CORDERO, ob. cit., 2011, p. 37).

<sup>162</sup> Véase por todos PERALTA, “*Nemo tenetur* y derecho procesal penal preventivo, acerca de la posible relevancia epistémica del derecho a no autoincriminarse”, en AMBOS / MALARINO (dirs.) *Prevención e imputación*, Hammurabi, Buenos Aires, pp. 195 y s. Al respecto ABEL SOUTO expresó que “...se va asentando en determinadas fiscalías de audiencias provinciales el criterio de que las cuotas defraudadas que se pretenden regularizar podrían servir de base para un delito de blanqueo, ya que el artículo 305.4 del Código penal nada dice sobre la exención de responsabilidades por tal delito cuando los bienes declarados tengan procedencia ilícita y en este sentido se ha reclamado una modificación del mencionado precepto sobre la regularización blanqueo tributaria para evitar que la autodenuncia implique una condena por blanqueo...” (ABEL SOUTO, ob. cit., 2012, p. 25).

<sup>163</sup> Sin embargo la CFCP expresó en un fallo que “la confesión inherente al sinceramiento fiscal no podrá transformarse en prueba para una acusación penal por evasión tributaria, ilícitos cambiarios o infracciones aduaneras, e, incluso, podrá motivar la extinción de la acción penal en orden a esos delitos” (CFCP, sala IV, “V. C., J. s/ recurso de casación” del 7 de octubre de 2020).

Por todo ello estimo que la liberación de la acción que otorgan estos programas no puede ser comprendida sino como una amnistía. Sin embargo, dadas las diferentes situaciones que podrían presentarse en el binomio “sinceramiento fiscal”-lavado de activos, puntualizaré más concretamente qué sentido debería dársele a la eximición que prevé la normativa en trato.

### **E. “Sinceramiento fiscal” y lavado de activos**

El delito de lavado de activos se encuentra tipificado en el artículo 303 del CP, el que será transcrito a continuación:

Art. 303: 1) Será reprimido con prisión de tres (3) a diez (10) años y multa de dos (2) a diez (10) veces del monto de la operación, el que convirtiere, transfiriere, administrare, vendiere, gravare, disimulare o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado, bienes provenientes de un ilícito penal, con la consecuencia posible de que el origen de los bienes originarios o los subrogantes adquieran la apariencia de un origen lícito, y siempre que su valor supere la suma de pesos trescientos mil (\$ 300.000), sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí.

2) La pena prevista en el inciso 1 será aumentada en un tercio del máximo y en la mitad del mínimo, en los siguientes casos: a) Cuando el autor realizare el hecho con habitualidad o como miembro de una asociación o banda formada para la comisión continuada de hechos de esta naturaleza; b) Cuando el autor fuera funcionario público que hubiera cometido el hecho en ejercicio u ocasión de sus funciones. En este caso, sufrirá además pena de inhabilitación especial de tres (3) a diez (10) años. La misma pena sufrirá el que hubiere actuado en ejercicio de una profesión u oficio que requirieran habilitación especial.

3) El que recibiere dinero u otros bienes provenientes de un ilícito penal, con el fin de hacerlos aplicar en una operación de las previstas en el inciso 1, que les dé la apariencia posible de un origen lícito, será reprimido con la pena de prisión de seis (6) meses a tres (3) años.

4) Si el valor de los bienes no superare la suma indicada en el inciso 1, el autor será reprimido con la pena de prisión de seis (6) meses a tres (3) años.

5) Las disposiciones de este artículo regirán aun cuando el ilícito penal precedente hubiera sido cometido fuera del ámbito de aplicación espacial de este Código, en tanto el hecho que lo tipificara también hubiera estado sancionado con pena en el lugar de su comisión<sup>164</sup>.

El lavado de activos, en términos generales, puede ser definido como el proceso en virtud del cual bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido obtenidos en forma lícita<sup>165</sup>. De acuerdo con lo establecido en la legislación, el concepto de lavado de activos también es extensible a la recepción de bienes de origen ilegal para su posterior inserción en el mercado formal. En varios países, como por ejemplo Alemania y España, la mera ocultación de bienes provenientes de un ilícito ya es considerada lavado de activos<sup>166</sup>. Entre otras formas típicas posibles, el lavado de activos consiste en la puesta en circulación en el mercado formal de bienes provenientes de un ilícito penal mediante la realización de una operación de camuflaje o maquillaje idónea para otorgarles apariencia de un origen lícito<sup>167</sup>.

La idea que se encuentra detrás de la criminalización de esta clase de conducta es la prevención y represión de la criminalidad transnacional organizada en aras del

Universidad de

---

<sup>164</sup> Ubicado bajo el título denominado “Delitos contra el orden económico y financiero” del CP, como resultado de la sanción de la Ley 26.683 en 2011. En el artículo 304 se castigan los comportamientos de lavado de activos ejecutados por personas jurídicas y en el 305 prescribe las medidas cautelares que se pueden dictar en orden a conservar los bienes provenientes del delito anterior que son el objeto posterior del lavado de activos y para, posteriormente, decomisarlos.

<sup>165</sup> Véase en VERDE, *Encubrimiento, Receptación y lavado de activos. Hacia una teoría unitaria de las conductas posdelictuales*, BdeF, Montevideo-Buenos Aires, 2021, pp. 109 y s., 112 y s. y 171 y s.; CÓRDOBA, *Delito de lavado de activos*, Hammurabi, Buenos Aires, 2015, pp. 29 y s. y 48 y s.; BERMEJO, “Prevención y castigo del blanqueo de capitales. Una aproximación desde el análisis económico del derecho”, tesis doctoral de la Universitat Pompeu Fabra. Departament de Dret, pp. 144 y s.; DIAZ, “La exégesis del delito de lavado de dinero y la desvinculación con el delito fiscal”, en BERTAZZA/D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, t. I, La Ley, Buenos Aires, 2012, p. 265.

<sup>166</sup> En los artículos § 261 del StGB y 301 del CP español. Esto mismo podría ocurrir próximamente en Argentina si se aprueba el proyecto de ley que prevé una reforma al artículo 303, inc. 3, del CP, el que ya tiene media sanción de la Cámara de Diputados de fecha 19 de abril de 2023 (véase en: <https://www.argentina.gob.ar/noticias/obtuvo-media-sancion-en-diputados-el-proyecto-de-reforma-del-sistema-normativo-nacional>). Aquel pretende incorporar el verbo poseer, quedando del siguiente modo: “3) El que recibiere o poseyere bienes u otros activos provenientes de un ilícito penal, con el fin de hacerlos aplicar en una operación de las previstas en el inciso 1), que les dé la apariencia posible de un origen lícito será reprimido con la pena de prisión de SEIS (6) meses a TRES (3) años” (<https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2022/PDF2022/TP2022/0009-PE-2022.pdf>).

<sup>167</sup> YEBRA, “Lavado de activos de origen delictivo: la evasión fiscal como delito precedente”, en *Doctrina penal, tributaria y económica*, n° 55, 2020, p. 11. En este mismo sentido, D'ALBORA, “La prevención y el control del lavado de dinero”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), ob. cit., 2012, p. 178.



decomiso de los bienes objeto de su actividad ilícita<sup>168</sup>. Su disvalor reside en que dificulta la tarea del estado dirigida a lograr esa finalidad<sup>169</sup>, dado que por medio de la apariencia de licitud otorgada al origen de los bienes que se intentan “blanquear”, se altera o disimula la ruta del dinero que permitirá su decomiso y, así, se entorpece su hallazgo<sup>170</sup>.

Objeto de este delito puede ser cualquier bien procedente de un ilícito penal, pero debe tener valor económico. Estos bienes no son solo los que directamente provienen de delito (originarios) sino que también comprende a aquellos que proceden mediatamente de él (subrogantes) o a consecuencia de él (ganancias)<sup>171</sup>.

El lavado de activos puede ser caracterizado como una conducta posdelictual, en tanto exige un hecho ilícito anterior<sup>172</sup> como requisito necesario (pero no suficiente) para su existencia. Es decir, las conductas posdelictuales guardan relación con otra anterior que también es ilícita<sup>173</sup>.

Por delito anterior debe entenderse un hecho típico y antijurídico, en la que culpabilidad del autor del delito anterior no debe ser tenida en cuenta, ya que no influye en su licitud<sup>174</sup>. Éste constituye un elemento normativo del tipo penal de lavado de activos, en tanto que adquiere su significado en función del ordenamiento jurídico de que se trate, ya que será la ley (penal, en este caso puntual) la que establezca cuándo estamos ante un delito<sup>175</sup>.

De forma sintética, las conductas típicas del lavado consisten en convertir, transferir, administrar, vender, gravar, disimular o poner en circulación de cualquier otro modo, en el mercado bienes provenientes de un ilícito penal. En nuestra legislación, no

---

<sup>168</sup> Entre muchos otros, véase CÓRDOBA, ob. cit., 2015, pp. 19 y s.; ABEL SOUTO, *El blanqueo de dinero en la normativa internacional, especial referencia a los aspectos penales*, Univ. Santiago de Compostela, 2002, pp. 44 y s.; BERMEJO, ob. cit., pp. 145 y s.

<sup>169</sup> VERDE sostiene que el delito de lavado de activos es una forma agravada de favorecimiento real (VERDE, ob. cit., 2015, pp. 197 y s.). Ello en virtud de que el lavado de activos vulnera la función de la administración de justicia en la eliminación de los efectos de los ilícitos, vale decir que atenta contra el decomiso de los bienes proveniente de los delitos. De acuerdo a esta idea, el daño del lavado de activos estaría emparentado con el tipo de favorecimiento real. Sobre esta figura véase en VERDE, ob. cit., 2021, p. 89.

<sup>170</sup> CÓRDOBA, ob. cit., 2015, pp. 19 y s.

<sup>171</sup> En esto la doctrina es uniforme. Véase, por todos, CÓRDOBA, ob. cit., 2015, p. 32.

<sup>172</sup> Así es requerido por el tipo penal. Al hablar de él, me referiré indistintamente como hecho ilícito, previo, anterior o precedente o delito previo, anterior o precedente.

<sup>173</sup> VERDE, ob. cit., 2021, p. 10.

<sup>174</sup> Véase, entre muchos, VERDE, ob. cit., 2021, p. 25.

<sup>175</sup> VERDE, ob. cit., 2021, p. 32.

se ha insertado un catálogo cerrado de ilícitos precedentes a partir de los cuales puede configurarse el lavado de activos, por lo que cualquier clase de delito puede erigirse en el hecho antecesor<sup>176</sup>. El umbral monetario que regía en la materia cuando estaba vigente la Ley 25.246<sup>177</sup> fue abandonado por medio de su posterior reforma, la última en la materia. A partir de entonces, en Argentina, no solo cualquier delito puede ser en principio delito precedente de lavado de activos, sin importar su gravedad, sino tampoco hay ya limitaciones cuantificables. Esto mismo ha ocurrido en Alemania y España en la última década, cuando se eliminó el catálogo de delitos previos y se amplió considerablemente la punibilidad<sup>178</sup>.

## 1. Tensiones

Volviendo al tema central de este trabajo, y al menos en el plano conceptual, cabe preguntarse si estamos ante una contradicción entre la política pública estatal – considerablemente extendida a nivel mundial– de prevenir el lavado de activos, y la amplia liberación y beneficios que supone cualquier régimen de “sinceramiento fiscal”.

Estos programas promueven la declaración de activos que previamente se encontraban en la informalidad. En consecuencia, existe (al menos) el hecho de que esos activos ocultos provengan de la comisión de una evasión tributaria (ilícito que justamente “perdona” el “sinceramiento fiscal”). En esta línea, debemos considerar la normativa relacionada con el lavado de activos, la cual no presenta una lista de delitos precedentes

---

<sup>176</sup> Véase, entre muchos otros, VERDE, ob. cit., 2021, pp. 177 y s.

<sup>177</sup> Ley titulada “Modificación. Encubrimiento y Lavado de Activos de origen delictivo. Unidad de Información Financiera. Deber de informar. Sujetos obligados. Régimen Penal Administrativo. Ministerio Público Fiscal”. Sancionada el 13/04/2000.

<sup>178</sup> VERDE indica que en España el legislador, en el artículo 301 CP, por el que se tipifica el lavado de activos, agravó la pena cuando el delito precedente es alguno de los allí enunciados, pero no exige que el hecho precedente sea alguno en particular a los fines de su configuración básica. En Alemania véase el § 261 del StGB (VERDE, ob. cit., 2021, pie de pág. 9 en p. 179).

<sup>178</sup> VERDE indica que en España el legislador, en el artículo 301 CP, por el que se tipifica el lavado de activos, agravó la pena cuando el delito precedente es alguno de los allí enunciados, pero no exige que el hecho precedente sea alguno en particular a los fines de su configuración básica. En Alemania véase el § 261 del StGB (VERDE, ob. cit., 2021, pie de pág. 9 en p. 179).



y permite, por lo tanto, que la evasión tributaria pueda ser, por lo menos en principio, uno de ellos<sup>179</sup>.

En función de todo lo dicho hasta acá es posible concluir que el programa invita a efectuar una declaración de activos (ocultos del conocimiento del fisco) que conduce directamente a su incorporación en la economía formal. Los regímenes no exigen la indicación de su fuente de origen, lo que implica que esas tenencias no declaradas podrían estar originadas tanto en una actividad legal<sup>180</sup> como en una delictual, inclusive de gravedad.

En efecto, por medio de esta clase de programas se genera la posibilidad para que una persona pueda legalizar dinero proveniente de un delito (incluso grave) que no sea la evasión tributaria (que es justamente la única génesis habilitada por las leyes de “sinceramiento fiscal” –ya que para que haya exteriorización de tenencias siempre existe por detrás una defraudación impositiva).

En este mismo orden de ideas, y en tanto que esa posibilidad es brindada por el propio Estado, se advierte una clara contradicción entre la lucha contra el lavado de activos y los programas de exteriorización voluntaria, aunque, luego veremos que, por ejemplo, la Ley 27.260 lo ha resuelto otorgándole el carácter de condicional al acogimiento al régimen mientras se verifican determinadas circunstancias.

El “sinceramiento” de activos ocultos del conocimiento del fisco y su ingreso a la economía formal mediante su declaración suponen de manera evidente un riesgo para cualquier sistema de prevención del lavado de activos<sup>181</sup> y esta cuestión ha sido tratada por el GAFI. Este organismo no solo remarcó los problemas y riesgos de los Programas de Cumplimiento Tributario Voluntario (VTC)<sup>182</sup> sino que también difundió lineamientos específicos para aminorarlos.

---

<sup>179</sup> El problema en el caso planteado gira en torno a las particularidades que caracterizan a la evasión tributaria. Véase, por todos, CÓRDOBA, ob. cit., 2015, pp. 180 y s. Este tema será tratado en el presente trabajo.

<sup>180</sup> Entiéndase por ello una actividad legal que origina el pago de tributos, los que no son abonados y, por ende, configuran una evasión impositiva, que es a lo que apuntan los regímenes de “sinceramiento fiscal”. Recuérdese que tras una declaración de exteriorización de bienes o tenencias siempre se halla una defraudación tributaria.

<sup>181</sup> PAOLANTONIO, “Régimen de Sinceramiento Fiscal y la Resolución 92/2016 de la Unidad de Información Financiera. Responsabilidad del Sujeto Obligado por el Reporte de Operación Sospechosa y el art. 18 de la ley 25.246” en *La Ley*, 12/09/2016, p. 2.

<sup>182</sup> Denominados en inglés *voluntary tax compliance programmes*.

Así, el GAFI ha manifestado que los VTC se encuentran destinados a aumentar la recaudación tributaria, la honestidad y el cumplimiento tributario o facilitar la repatriación de activos, aunque también podrían tener un impacto negativo en la eficacia de la lucha contra el lavado de activos, si no se aplican de medidas para su prevención. A modo de ejemplo, de actividades que conllevan los riesgos que habría que evitar, el GAFI menciona que algunos regímenes exigen a las instituciones financieras de los requisitos para llevar a cabo una debida diligencia sobre contribuyentes o para verificar que los activos provengan de una fuente legítima<sup>183</sup>, tal como es el caso de nuestro país.

En este sentido, esa organización sugirió cuatro principios básicos que remarcan la relevancia de que las jurisdicciones aborden y mitiguen los riesgos del lavado de activos en el marco de los programas de “sinceramiento fiscal”, los que deben ser considerados a fin de reducir las dificultades que pueden acarrear esos regímenes<sup>184</sup>.

La doctrina ha identificado a esos principios de la siguiente manera<sup>185</sup>: 1) aplicación efectiva de medidas preventivas, que incluye la necesidad de que los fondos repatriados se depositen en instituciones que sean sujetos obligados, y una especial consideración para fondos provenientes de jurisdicciones que no cumplen adecuadamente con las Recomendaciones del GAFI<sup>186</sup>; 2) expresa prohibición de reducir los requerimientos normales en materia de prevención<sup>187</sup>; 3) existencia de mecanismos de cooperación de autoridades competentes con responsabilidad en materia de prevención<sup>188</sup> y; 4) cooperación internacional e intercambio de información<sup>189</sup>.

Ahora bien, y como mencioné, los programas de “sinceramiento fiscal” implementados en nuestro país disponen que las personas que efectúen su exteriorización

---

<sup>183</sup> GAFI, “Mejores prácticas: gestión de las implicaciones políticas contra el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo de los programas de cumplimiento tributario voluntario”, octubre de 2012, disponible en: <https://www.fatf-gafi.org/en/publications/Fatfrecommendations/Bestpracticesmanagingtheanti-moneylaunderingandcounter-terroristfinancingpolicyimplicationsofvoluntarytaxcomplianceprogrammes.html>. Véase en este aspecto el punto “Beneficios” del presente trabajo.

<sup>184</sup> *Ídem*.

<sup>185</sup> PAOLANTONIO, ob. cit., 2016, p. 2.

<sup>186</sup> Ello fue previsto en los regímenes sancionados por las Leyes 27.260 y 27.613.

<sup>187</sup> Previsto desde la legislación del 2008 (Ley 26.476).

<sup>188</sup> Expresado a través de los artículos 86, segunda parte; 88, segunda parte y 91 de la Ley 27.260.

<sup>189</sup> También dispuesto en el artículo 88 de la Ley 27.260

patrimonial no están obligados a brindar a la AFIP información adicional a la contenida en la declaración pertinente.

Sin embargo, debo admitir que la Ley 27.260 estableció que tal organismo tenía la obligación frente a la UIF de realizar el reporte de operación sospechosa (ROS) para aquellos casos en los que detectara cualquier hecho u operación dudosa. Téngase presente que se consideran operaciones sospechosas a aquellas transacciones que, de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad de la cual se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de la AFIP, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica, o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada<sup>190</sup>.

El correlato de esta ausencia de obligación de informar la fuente de los bienes implica, por ende, una barrera a las autoridades recaudadoras de recabar datos sobre su procedencia u origen con el grave problema que podría acarrear para el delito de lavado de activos por hechos precedentes de diversa índole, erigiéndose justamente esta falta de deber en una posible válvula de escape.

Con ello, el país podría incurrir en incumplimientos de la normativa internacional con rango constitucional que obliga a nuestro Estado en relación con ese ilícito y en clara flagrancia a lo sugerido por el GAFI. Si bien, como expresé la Ley 27.260 intentó, al menos, resguardar este punto crítico mediante la imposición del deber de información de la AFIP a la UIF, ello no fue contemplado en la legislación posterior<sup>191</sup> y debería ser considerado en la normativa futura con el objeto de impedir el “sinceramiento” de bienes proveniente de delitos diversos a la evasión tributaria. En otras palabras, el punto radica en poder lograr un equilibrio entre los programas de esta clase y la tarea de prevención del delito de lavado de activos.

---

<sup>190</sup> Cf. artículo 21, inc. b, de la Ley 25.246.

<sup>191</sup> Véase la Ley 27.613.

## **2. El secreto fiscal y la utilización de la información del “sinceramiento” en el proceso penal de lavado de activos**

El secreto fiscal se encuentra regulado en el artículo 101 de la Ley 11.683 y fue previsto en los últimos programas de exteriorización de las Leyes 27.260 y 27.613<sup>192</sup>.

En relación con este instituto, la CSJN aseguró que su sentido es llevar tranquilidad al ánimo del contribuyente, con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que se formule ante la AFIP será secreta y reservada. Se trata, pues, de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública<sup>193</sup>.

Si bien rige el secreto fiscal, a renglón seguido algunos programas prevén que el Estado no tendrá limitación para intercambiar información, reportar, analizar, investigar y sancionar conductas que pudiesen encuadrar en el delito de lavado de activos. Aun más, el régimen de la Ley 27.260 habilitó a la UIF a comunicar discrecionalmente la información a otras entidades públicas con potestades de inteligencia o investigación en materia de lavado de activos<sup>194</sup>.

La gran cuestión será, por tanto, dilucidar si el hecho de brindar esa información a ciertos organismos significa la violación del secreto fiscal o no. Bien podría pensarse que el secreto fiscal no significa ni debe significar que el Estado está obligado a “encubrir” o “proteger” a ciudadanos que cometen delitos, para que puedan lucrar de bienes provenientes de hechos ilícito.

En este mismo sentido, la garantía de confidencialidad prevista por la referida Ley 11.683 cede en los casos de procesos criminales por delitos comunes cuando la información amparada por el secreto fiscal se halle directamente relacionada con los hechos que se investiguen<sup>195</sup>. Se ha dicho que la dispensa al secreto fiscal, en juicios por delitos comunes, halla su explicación en que al legislador le interesó preservar y, por

---

<sup>192</sup> Véanse los artículos 87 de la Ley 27.260 y 19 de la Ley 27.613.

<sup>193</sup> CSJN, “Álvarez, Washington c/AFIP s/Diligencia preliminar”, 7 de agosto de 2012 (fallos, 335:1417).

<sup>194</sup> Como por ejemplo: AFIP, exSide, Gendarmería, Prefectura o la División de Delitos Informáticos de la Policía Federal Argentina. Cf. último párrafo del artículo 88 de la Ley 27.260. Véase al respecto el punto C, apartado 7-d.

<sup>195</sup> Cf. disposición N° 98/2009 de la AFIP.

ende, excepcionar, en virtud de la importancia e incidencia de esta clase de juicios en la vida en sociedad, con el objeto que se diriman y resuelvan en forma correcta<sup>196</sup>.

Entonces, si bien ante un régimen de “sinceramiento” de bienes estrictamente fiscal resulta razonable que el legislador acentúe el deber del secreto de ese carácter, también resulta prudente mantener las excepciones a esa exigencia, especialmente en pos de la prevención, investigación y sanción del delito de lavado de activos, de modo tal de dar cumplimiento a los estándares internacionales. Así las cosas, la información que surja del “sinceramiento fiscal” podrá ser utilizada como prueba a esos fines.

Igualmente, cabe advertir que el “sinceramiento fiscal” no opera cuando las sumas de dinero provienen de conductas susceptibles de ser encuadradas en el delito de lavado de activos<sup>197</sup>.

#### **a) El deber de los sujetos obligados a reportar operaciones sospechosas frente al “sinceramiento fiscal”**

Los sujetos obligados a informar a la UIF se encuentran enumerados en la Ley 25.246<sup>198</sup>. Concretamente, su deber principal consiste en anotar a la UIF sobre cualquier operación sospechosa<sup>199</sup> (ROS), independientemente del monto dinerario involucrado, con la finalidad de prevenir el lavado de activos<sup>200</sup>.

Así, la información financiera y patrimonial que arribe a las bases de datos de la UIF contenida en un ROS también es alcanzada por el secreto fiscal, con el objeto de proteger el derecho a la privacidad, intimidad y reserva<sup>201</sup> de las personas a los que

---

<sup>196</sup> O'DONNELL, “Los alcances del secreto fiscal en el régimen de exteriorización de activos de la ley 27760”, en *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*, t. XXII, *Errepar*, agosto de 2016, p. 3.

<sup>197</sup> Cf. artículos 40, segunda parte, de la Ley 26.476; 14, segundo párrafo, de Ley 26.860; 84, inciso e-1 y último párrafo, de la Ley 27.260 y 14, segundo párrafo, de la Ley 27.613.

<sup>198</sup> Entre los que se puede mencionar a las entidades financieras, personas humanas o jurídicas con actividad habitual de explotación de juegos de azar, los registros públicos de comercio, los organismos representativos de fiscalización y control de personas jurídicas, los registros de la propiedad inmueble y automotor, personas registradas ante la Comisión Nacional de Valores, empresas aseguradoras, organismos de la Administración Pública y escribanos públicos (Cf. artículo 20 de la Ley 25.246).

<sup>199</sup> A los efectos de la Ley 25.246 se consideran operaciones sospechosas aquellas transacciones que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de las personas obligadas a informar, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada.

<sup>200</sup> Cf. artículo 21 de la Ley 25.246.

<sup>201</sup> BIDART CAMPOS señala que la intimidad y la reserva se encontrarían exentas del conocimiento de terceros, pertenecientes solo a la esfera íntima y personal del ser humano; mientras que por otro lado la

corresponda el reporte. A ese fin, es menester que exista un ambiente seguro y de confianza entre los agentes obligados que reportan operaciones sospechosas (ROS) y la UIF, fundamental para el éxito y la eficacia del sistema preventivo de antilavado<sup>202</sup>.

El meollo de la cuestión, al que me quiero referir aquí, radica en que la exteriorización de bienes en los términos de cualquier programa de “sinceramiento fiscal” bien puede ser encuadrada en las características de un ROS<sup>203</sup>, porque no puede ser caracterizada como una “regular” operación, dado que involucra fondos no justificados en virtud del perfil patrimonial y tributario de la persona que adhiere el régimen<sup>204</sup>.

A fin de saldar la controversia, la UIF marcó las pautas de actuación basadas en la necesidad de un análisis diferenciado<sup>205</sup>. Específicamente, en el marco del programa, se requiere que un ROS se encuentre fundado y contenga una descripción de las circunstancias por las cuales se considera que la operación tiene carácter de sospechosa, y debe revelar un adecuado análisis de la operatoria y el perfil de quien efectúa el “sinceramiento” de bienes<sup>206</sup>.

En definitiva, el dilema que enfrentan los sujetos obligados reside en lograr un razonable convencimiento de que los fondos que se pretenden “sincerar” corresponden a actividades lícitas no declaradas, es decir, únicamente a una evasión tributaria<sup>207</sup>.

### **3. Evasión tributaria, lavado de activos y “sinceramiento fiscal”**

#### **a) Estado de la discusión**

Existe un intenso debate respecto a si el delito tributario puede ser o no el hecho precedente del delito de lavado de activos, basado en posturas diametralmente

---

privacidad estaría constituida por la facultad de ejecutar acciones privadas de la vista de los demás. *Manual de la Constitución reformada*, t. I, Ed. Ediar, 2006, pp. 519 y s.

<sup>202</sup> DURRIEU FIGUEROA, ob. cit., 2016, p. 3.

<sup>203</sup> Véase al respecto el Punto E, apartado 1, del presente.

<sup>204</sup> PAOLANTONIO, ob. cit., 2016, pp. 1 y s.

<sup>205</sup> Cf. artículo 1 de la Resolución 92/2016 de la UIF y PAOLANTONIO, ob. cit., 2016, p. 4. En correlación, se destaca lo previsto en el artículo 18 de la Ley 25.246, en cuanto indica que el cumplimiento de buena fe de la obligación de informar no genera responsabilidad civil, comercial, laboral, penal, administrativa, ni de ninguna otra especie a los sujetos obligados.

<sup>206</sup> Cf. artículo 1 de la Resolución 92/2016 de la UIF.

<sup>207</sup> PAOLANTONIO, ob. cit., 2016, p. 5.

antagónicas. Sin pretender ser exhaustiva, pasaré a comentar las argumentaciones más reconocidas y su implicancia con el tema que analizo.

### **i. Posturas en contra**

Los autores que postulan que la evasión fiscal no puede ser tenida como hecho previo de lavado de activos, explican que, cuando un contribuyente deja de pagar un tributo al Estado, ese dinero no proviene de la propia evasión fiscal sino de una actividad lícita que genera la base imponible del tributo. Entonces, si esa suma dineraria no “proviene” de un delito, no puede configurarse el lavado de activos posterior, dado que aquel requiere para su concreción que los bienes a legitimar deriven de un ilícito anterior<sup>208</sup>. Ello se sintetiza diciendo que el dinero de quien no pagó sus impuestos no es producto de un delito fiscal y, por tanto, no puede ser objeto del delito de blanqueo de capitales<sup>209</sup>. Así interpretan que mantener en el patrimonio una suma dineraria no es igual a incorporar, por medio de un delito precedente, un activo-objeto del lavado<sup>210</sup>.

Argumentan que es conceptualmente imposible que la falta de ingreso del tributo debido, generado con motivo de una acción de evasión tributaria, pueda derivar en el delito de lavado de activos, porque en la defraudación impositiva los bienes se generan a partir de una causa jurídica distinta y previa, como lo es la actividad lícita que ha producido los ingresos sustraídos de la tributación.

En este mismo orden de ideas se sostiene que el orden socioeconómico y financiero tutelado por el delito de lavado de activos alude a la necesidad de combatir asociaciones criminales transnacionales, por lo que difícilmente el dinero producto de actividades lícitas, aunque no declarado y evadido, afecte el mentado bien jurídico<sup>211</sup>.

---

<sup>208</sup> En este mismo sentido, véase RIQUERT / SIMAZ, ob. cit., 2014, p. 11; CÓRDOBA, ob. cit., 2015, p. 182. Este último considera que sí pueden ser hechos precedentes el aprovechamiento indebido de subsidios o el delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales. Véase, *ibídem*, pp. 180 y s. Asimismo, véase LOPETEGUI, “El lavado de activos y los delitos tributarios: en busca de aproximaciones y cortocircuitos”, en *ERREPAR – DPTE*, 2018, p. 6.

<sup>209</sup> QUINTERO OLIVARES, “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo” en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Nro. 698, 2006, p. 6.

<sup>210</sup> RUETTI y DIEZ, ob. cit., 2016, p. 13. En este mismo sentido, véase en RIQUERT-SIMAZ, ob. cit., 2014, p. 11.

<sup>211</sup> Cf. RIQUERT / SIMAZ, ob. cit., 2014, p. 11. En este mismo sentido, BLANCO, “Luces y sombras en la nueva ley de lavado de activos”, en *Revista de derecho Penal y Criminología*, nro. 1, 2011, pp. 229 y s. Ahora bien, sobre el fondo, con dicho argumento habría que dejar de lado no solo a la evasión tributaria sino a muchísimos otros comportamientos que no lesionan ese bien jurídico tutelado.



Se estima, también, que el fraude tributario consiste en evitar una deuda fiscal y que no tiene la consecuencia de obtener un bien, sino de evitar un empobrecimiento mediante el pago de un impuesto y que, por ende, este tipo de ilícito no ingresa en el ámbito posible de hechos precedente al lavado de activos<sup>212</sup>.

## ii. Posturas a favor

En la vereda de enfrente se ubica la doctrina que sostiene que es posible que el delito tributario pueda constituir el hecho antecedente del delito de lavado de activos. En términos generales fundan sus argumentaciones en que la ley argentina no estableció ninguna limitación respecto a la naturaleza del hecho previo<sup>213</sup>. Incluso, señalan que la modificación introducida por la Ley 26.683 comprende expresamente a los delitos tributarios como hecho precedente al lavado de activos<sup>214</sup>. Así, se demuestra la inequívoca voluntad legislativa de incluir a este delito como antecedente al lavado de activos plasmando una decisión clara de política criminal<sup>215</sup>. En este mismo sentido, el GAFI sugirió ya en 2012 la inclusión de los delitos fiscales como hecho antecesor al delito de lavado de activos<sup>216</sup>.

---

<sup>212</sup> DIAZ, ob. cit., 2012, p. 277.

<sup>213</sup> Véase en este sentido, entre otros, SANCINETTI, “¿Por qué razón y en qué medida la defraudación tributaria puede ser “hecho previo” del delito de lavado de dinero?”, *EL DIAL*, DCE87, 2008, p. 2; RIQUERT / SIMAZ, “La evasión fiscal como delito previo al de lavado de activos” en *Periódico Económico Tributario*, 532, 2014, pp. 1 y s; MECIKOVSKY, “Lavado de dinero y evasión fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), ob. cit., 2012, p. 304; YEBRA, ob. cit., 2020, p. 17. A nivel internacional también es tendencia esta concepción, véase, por todos, BLANCO CORDERO, ob. cit., 2011, p. 2.

<sup>214</sup> Véase artículo 8 de la Ley 26.683. En este sentido, RIQUERT / SIMAZ, ob. cit., 2014, pp. 11 y s. También véase en BLANCO CORDERO, “La evasión tributaria como delito precedente del lavado de activos. La iniciativa del GAFI y la situación en la Argentina tras la reforma de 2011 (ley 26.683)”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), ob. cit., 2012, pp. 243 y s. También existe jurisprudencia a favor, véase CCyCF de la Capital Federal, Sala II, “BAEZ, Lázaro A. y otros s/procesamiento y prisión preventiva”, causa 3017/2013/107/CA15 del 30 de junio de 2017 y CFCP, Sala IV, “BÁEZ, Lázaro Antonio y otros s/recurso de casación”, CFP 3017/2013/TO2/86/CFC57, Reg. 125/23 del 28 de febrero de 2023. También, Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B, “High Cargo S.A.; Freight Logistic S.A. y Fya Cargo S.A. S/ Infracción Art. 303 C.P”, causa 11883/2014/1/CA1, sentencia del 18 de abril de 2016. Sin perjuicio, como dice parte de la doctrina, podría ponerse en tela de juicio el hecho de que una norma orgánica pueda extender el alcance de un tipo penal (Cf. VIRGOLINI / SILVESTRONI, *Derecho penal tributario*, Hammurabi, 2014, p. 266).

<sup>215</sup> No obstante, quiero aclarar que los legisladores consideren que así deba serlo no refleja acerca de que pueda serlo ni de que lo sea. En Argentina no existe un tipo penal específico de lavado de activos cuyo precedente sea la evasión fiscal. En cambio, en Alemania sí y ello se efectuó para salvar el obstáculo del principio de legalidad penal y las constantes críticas sobre esta posibilidad. Toda respuesta legislativa es de por sí contingente y no revela si eso es correcto o no.

<sup>216</sup> VERA MENDOZA, “Sobre la inclusión de los delitos tributarios como delito precedente al de lavado de activos de origen delictivo desde que fue incluido como tipo penal”, *Compendio Jurídico*, N° 83, 2014, p.

Si bien el anterior es un argumento *de lege lata*, no es el único. También se argumenta independientemente de lo que dijo y quiere el legislador.

Una parte de la doctrina, para afirmar que la evasión tributaria puede ser el hecho precedente, se basa en la dudosa distinción entre dinero “negro” y “sucio”<sup>217</sup> (en respuesta a las aseveraciones de la doctrina contraria). Por el primero se suele entender al que proviene de una actividad lícita, pero que no ha sido declarado, mientras que por el otro al que tiene su génesis directamente en una actividad ilícita. En este sentido, se remarca que la distinción únicamente tiene que ver con una manera de diferenciar entre el dinero que se mantuvo en el patrimonio como producto de un delito tributario de aquel que tiene su origen en otra conducta criminal<sup>218</sup>.

De esta manera se busca sortear el obstáculo que plantea una parte de la doctrina que sostiene que la evasión tributaria no puede ser delito precedente del lavado de activos porque ese dinero no es “negro” y que por tanto no puede ser “blanqueado”. Sin perjuicio de que, como expuse, otros autores dan una respuesta razonable dentro de la misma línea argumental, no es osado afirmar que la propia clasificación entre dinero sucio y negro no tiene ningún sentido.

Sancinetti señala que en verdad el dinero no tributado nunca llegó a ser del Estado, pero también es cierto que, según las normas, debería haber pasado al fisco y no mantenerse en el patrimonio del ciudadano defraudador<sup>219</sup>. Con esta ilustración, se ratifica que el dinero “negro” es tan sucio como el que provino de otro ilícito, solo que se mantuvo ilegítimamente dentro del patrimonio del contribuyente y no recayó en las arcas estatales como era debido<sup>220</sup>.

---

4. También fue puesto de relieve por ese organismo internacional en 2021 en el foro global de Transparencia Fiscal en América Latina en 2021, Informe de Progreso de la Declaración de Punta del Este, al indicar que los flujos financieros ilícitos están relacionados con una amplia gama de problemas, como la evasión fiscal, véase en <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Transparencia-Fiscal-en-America-Latina-2021.pdf>. Alemania posee regulado un tipo penal específico en el que se admite al fraude fiscal como delito anterior al lavado de activos (véase el §261 del StGB).

<sup>217</sup> Esta distinción me parece absolutamente irrelevante. El dinero es dinero y lo que exige el tipo de lavado de activos para su configuración es que su proveniencia sea ilícita, nada más y nada menos.

<sup>218</sup> LUCIANI D., ob. cit., 2009, p. 193. Esta argumentación es utilizada por quienes están en contra de que la evasión tributaria pueda ser el hecho antecedente al lavado de activos, al indicar que ese activo “negro” nunca puede ser calificado como proveniente de un ilícito ya que permaneció dentro del patrimonio del autor y surge de una fuente lícita.

<sup>219</sup> SANCINETTI, ob. cit., 2008, p. 3. Véase en este mismo sentido a RIQUERT / SIMAZ, ob. cit., 2014, p. 13.

<sup>220</sup> YEBRA, ob. cit., 2020, p. 20.

Otra tesis a favor de que el delito fiscal pueda ser el hecho antecedente sostiene que el dinero no tributado es “producto” del delito de evasión impositiva y que por tanto “proviene” de ese delito. Si bien el dinero que debe tributarse procede del ejercicio de una actividad lícita<sup>221</sup>, desde el momento en que el contribuyente no pagó los impuestos que correspondía abonar, mediante cualquier ardid o engaño, defraudó al Estado y logró mantener ese activo (que no le correspondía) dentro de su patrimonio merced de la comisión de un hecho ilícito<sup>222</sup>. Por lo tanto, ese dinero es tan proveniente del delito como lo sería si se hubiera obtenido en razón de otro hecho ilícito.

Los partidarios de esta posición indican que una cosa es enmascarar la real capacidad contributiva con el propósito de evadir el impuesto debido y otra muy diferente es, a ese dinero evadido, transferirlo, administrarlo o de cualquier otro modo ponerlo en circulación en el mercado con la consecuencia posible que adquieran apariencia de origen lícito<sup>223</sup>. En este sentido, las evasiones al fisco permiten a los ciudadanos mantener en su patrimonio las sumas dinerarias correspondientes a los tributos que el erario público no percibió justamente en razón de aquellas acciones disvaliosas, logrando así un incremento patrimonial indebido que luego resulta ser objeto del lavado<sup>224</sup>.

### **iii. Conclusión**

De lo expuesto, puede vislumbrarse que la cuestión acerca de si el delito de evasión tributaria puede ser el hecho antecedente al lavado de activos no es una cuestión pacífica en la doctrina. Aquel presenta una situación distinta a otros delitos, toda vez que no surge con claridad si el dinero que se deja de pagar al fisco se puede considerar proveniente de la comisión de ese delito.

Los argumentos analizados anteriormente demuestran que la balanza se encuentra bastante más inclinada hacia la justificación de su concepción como delito previo al lavado de activos, postura con la que coincide. Ello, no solo en razón de que nuestra legislación no establece un catálogo taxativo de delitos precedentes al lavado de activos

---

<sup>221</sup> Recuérdese que las actividades ilícitas no crean hechos imponible sujetos a impuestos

<sup>222</sup> LUCIANI, ob. cit., 2009, p. 194. En este mismo sentido, CASTELLUCCI, ob. cit., 2019, p. 177.

<sup>223</sup> RIQUERT / SIMAZ, ob. cit., 2014, p. 12.

<sup>224</sup> Del voto de BORINSKY, Cámara Federal de Casación Penal, causa “BÁEZ, Lázaro Antonio y otros s/recurso de casación” (3017/2013/TO2/86/CFC57), 28 de febrero de 2023. Reg. 125/23, p. 649.

(que podría ser modificado a futuro y con ello no variaría mi posición), sino también porque estimo que, el dinero que debía ser entregado al fisco y no lo fue (en virtud de la defraudación cometida al Estado), acarrea que ese activo sea conservado ilícitamente en el patrimonio del contribuyente evasor. Así las cosas, si esa persona luego practica con ese dinero las acciones típicas del tipo de lavado de activos, bien puede erigirse la evasión impositiva en el hecho antecesor a este ilícito.

En otras palabras, más allá de que el dinero permanezca en el patrimonio del contribuyente, la ventaja económica producto de los delitos tributarios debe ser considerada dinero obtenido ilícitamente puesto que proviene justamente de la transgresión a normas tributarias. De ello deriva, la necesidad de colocar en un pie de igualdad a la defraudación tributaria respecto de otros ilícitos<sup>225</sup> e incluso deben ser seriamente ponderados los efectos ocasionados por las evasiones fiscales de gravedad<sup>226</sup>.

Aun más, si bien inicialmente el lavado de activos se consagró legislativamente en pos de combatir el negocio del narcotráfico y luego se extendió a otras esferas, es cierto que resulta imposible anticipar todos los posibles escenarios precedentes que podrían originar ganancias ilícitas y, lo mismo sucedería, si se hace una enumeración taxativa de ellos<sup>227</sup>.

No debe olvidarse que detrás de estos delitos también se avistan grupos o asociaciones criminales con estructura, organización, permanencia y fines de lucro<sup>228</sup> - crimen organizado-, cuya prevención, persecución y sanción se intenta mediante la regulación del delito de lavado de activos. En suma, cualquier delito que genere ganancias mal habidas puede constituir el hecho precedente al del lavado de activos, que es lo que realmente cuenta en este tipo de conductas reprochables penalmente.

---

<sup>225</sup> LUCIANI, D., ob. cit., p. 195.

<sup>226</sup> Advertidas por el Grupo Egmont, véase al respecto el apartado II, A.

<sup>227</sup> SANCINETTI, ob. cit., 2008, p. 6.

<sup>228</sup> LUCIANI, D., ob. cit., p. 195. Véase también al respecto por ejemplo el caso Báez (Cámara Federal de Casación Penal, “BÁEZ, Lázaro Antonio y otros s/recurso de casación”, Nº 3017/2013/TO2/86/CFC57, del 28 de febrero de 2023. Reg. 125/23).

## **b) Evasión tributaria como delito precedente de lavado: implicancia en el “sinceramiento fiscal”**

Si se acepta que la evasión tributaria puede ser delito precedente de lavado de activos, habrá que reflexionar, entonces, qué implicancias o consecuencias conlleva respecto de ese lavado de dinero el hecho de que ese monto evadido pueda ser luego objeto de un programa de “sinceramiento fiscal”<sup>229</sup>, ya que éste concede, entre otros, el beneficio de liberación de las acciones penales que pudieran corresponder por la defraudación fiscal cometida<sup>230</sup>. El meollo de la cuestión resulta ser de qué manera se concilia el trinomio evasión tributaria-lavado de activos-“sinceramiento fiscal”.

En otras palabras, de aceptarse la postura que sostiene que la evasión tributaria puede ser delito previo de lavado de activos, será determinante resolver la cuestión acerca de cuál es la naturaleza jurídica de la liberación de la acción penal que prevé el programa de “sinceramiento fiscal”, para recién luego poder concluir acerca de la configuración (o no) de ese lavado de dinero cuyo delito anterior sería, por medio del último, “perdonado”.

En este contexto y a fin de elucidar lo que planteo, resulta pertinente distinguir antes entre diferentes momentos en los que podría materializarse el lavado de activos para, luego, analizar cada una de estas posibilidades de acuerdo con la naturaleza jurídica que se afirme que tienen las consecuencias de la adhesión a un “sinceramiento fiscal”.

### **i. Relación temporal entre lavado de activos y adhesión al régimen de “sinceramiento fiscal”**

En el presente apartado analizaré los momentos en los que podría configurarse el delito de lavado de activos y la adhesión a los programas de “sinceramiento fiscal” (que como ya mencioné suponen la comisión de una evasión impositiva previa) a fin de poder arribar a una conclusión sobre la configuración del primero y sobre las prerrogativas que conceden este tipo de regímenes.

---

<sup>229</sup> Recuérdese que la persona que adhiere a un programa de “sinceramiento fiscal” es porque previamente cometió un ilícito tributario en razón de haber mantenido al margen del conocimiento de la administración pública los bienes y tenencias que ahora decide exteriorizar frente al Estado en virtud de los beneficios que se le otorgan. Igualmente, no debe perderse de vista que la operatoria de exteriorización de bienes no impide la aplicación de la normativa sobre lavado de activos regulada en la Ley 25.246.

<sup>230</sup> Véase lo explicado al respecto de la naturaleza jurídica de la liberación prevista en los programas.

## **1. Antes del sometimiento al “sinceramiento fiscal”**

En el estadio previo al ingreso de una persona a un programa de “sinceramiento fiscal” considero que pueden presentarse dos escenarios:

a) Los bienes y las tenencias que pretenden ser “sincerados” no provienen de una actividad lícita y que esta clase de programas sea utilizada como una maniobra para darle apariencia de licitud al origen de ese capital. En otras palabras, se incurre en la comisión de cualquier delito que genere ganancias mal habidas (como, por ejemplo, tráfico de estupefacientes, trata de personas, homicidio a sueldo, entre otros) y, luego, frente a la sanción de una ley de “sinceramiento fiscal”, el autor del delito anterior intenta “lavar” esos activos ilegalmente adquiridos mediante el ingreso al régimen de “sinceramiento fiscal”<sup>231</sup>. Se trata, entonces, de un caso en el que el propio ingreso al programa constituye una maniobra de lavado de activos.

Esta situación es resuelta por la misma normativa, toda vez que se encuentra absolutamente vedado la utilización de los programas de “sinceramiento fiscal” a fin de otorgarle apariencia de licitud al origen de los bienes, esto es: para cometer lavado de activos. En términos generales, las leyes de “sinceramiento fiscal” determinan que “[q]uedan excluidas del ámbito de esta ley las sumas de dinero provenientes de conductas susceptibles de ser encuadradas en los términos del artículo 6° de la ley 25.246 relativas al delito de lavado de activos y financiación del terrorismo”<sup>232</sup>.

b) El capital que se intenta afectar al programa de “sinceramiento fiscal” proviene de una actividad lícita que generó la obligación tributaria incumplida, pero que entre la comisión de la evasión impositiva y el ingreso al régimen esos activos hayan sido convertidos, transferidos, administrados, vendidos, gravados, disimulados o de cualquier otro modo puestos en circulación en el mercado. Es decir: que el lavado de activos hubiera

---

<sup>231</sup> Vale aclarar que cuando el lavado de activos ya quedó consumado, el ingreso al régimen de “sinceramiento fiscal” no tiene sentido, porque ya se logró el cometido de dar apariencia de licitud al dinero proveniente de diversos hechos precedentes ilícitos (con excepción de la evasión tributaria –supuesto que será analizado seguidamente). El caso en examen es el del “sinceramiento fiscal” utilizado como herramienta o vía para la comisión del lavado de activos.

<sup>232</sup> Así lo determinan los artículos 40, segunda parte, de la Ley 26.476; 14, segundo párrafo, de Ley 26.860 y 14, segundo párrafo, de la Ley 27.613. En términos similares la Ley 27.260 mediante el artículo 84, inc. e-1 y último párrafo.



ocurrido antes de la adhesión al régimen y que su objeto haya sido el monto no tributado a partir de una actividad lícita, que luego se intenta sincerar<sup>233</sup>.

En este supuesto, previo al ingreso al programa de “sinceramiento fiscal”, el evasor ya realizó las acciones típicas del lavado de activos. Frente a este delito consumado, cuyo hecho precedente es una evasión tributaria, la posibilidad de ingresar a un régimen de “sinceramiento fiscal”<sup>234</sup> ha sido denegada por las normas dictadas al respecto<sup>235</sup>. Además, si ello se advirtiese luego, esta circunstancia haría de caer el beneficio obtenido.

La Ley 27.260 estableció que la introducción al régimen sería condicional en el supuesto de encontrarse la persona con un proceso por delito de lavado de activos en curso y no se hallara en la etapa que determina su exclusión directa (dictado de un auto de procesamiento). Señaló, también, que la resolución de mérito (procesamiento) que se dicte con posterioridad dará lugar a la pérdida automática de todos los beneficios que otorga la ley<sup>236</sup>. Por su lado, la última norma vigente de “sinceramiento fiscal”, la Ley 27.613, solo determina la imposibilidad de acogerse al programa a personas condenadas por tal ilícito mas no puntualiza sobre adhesiones condicionales.

Estimo, entonces, que frente a supuestos de esta clase es de suma relevancia que la adhesión a los programas de “sinceramiento fiscal” sea condicional, por lo que, en consecuencia, entiendo que sería útil considerar su introducción en futuras normas que se dicten al respecto.

La AFIP, como ya dije, posee la obligación de brindar a la UIF toda la información que se le solicite, sin la posibilidad de oponer el secreto fiscal<sup>237</sup>. Así, la UIF, al ostentar facultades de investigación, si verificase que, de las constancias de las actuaciones de “sinceramiento fiscal”, se vislumbra las posibilidades que aquí se contemplan, deberá

---

<sup>233</sup> Recuérdese que la Ley 26.860 excluyó a los imputados por el delito de lavado de activos– cf. artículo 15, inciso d-, la Ley 27.260 a los procesados aún sin resolución firme -artículo 84, inciso e- y la Ley 27.613 a los condenados con sentencia pasada a cosa juzgada. Puede ser fácilmente vislumbrado un avance en cada norma en torno a la certeza en la comisión del delito que se trata para habilitar o no el ingreso de una persona al programa.

<sup>234</sup> Siempre que la persona no cuente con un procesamiento (para la Ley 27.260) ni una condena firme (para la Ley 27.613).

<sup>235</sup> Cf. artículos 40 de Ley 26.476, 14 de Ley 26.860, 81 de Ley 27.260 y 14 de Ley 27.613.

<sup>236</sup> Artículo 84, último párrafo, de la Ley 27.260.

<sup>237</sup> Cf. artículo 86, último párrafo, de Ley 27.260 y 18, último párrafo, de Ley 27.613.



poner los elementos de convicción obtenidos a disposición del Ministerio Público Fiscal para que se encargue de ejercer las acciones penales pertinentes<sup>238</sup>. También, la normativa estatuye que no habrá ninguna limitación, en razón del régimen de “sinceramiento fiscal”, respecto de la capacidad del Estado de intercambiar información, reportar, analizar, investigar y sancionar conductas que pudiesen encuadrar en el lavado de activos<sup>239</sup>. Es decir, el programa no “coarta” ninguna potestad estatal en torno a la investigación, prevención ni sanción de ese ilícito.

Más aun, el lavado de activos se encuentra contemplado en las leyes como una causal de exclusión de los programas de “sinceramiento fiscal”<sup>240</sup>. Concretamente, la Ley 26.860 dejó expresamente fuera del alcance de sus beneficios a imputados por tal delito<sup>241</sup>; la Ley 27.260 hizo lo propio respecto de procesados aun sin resolución firme<sup>242</sup>, y la Ley 27.613 a los condenados, con sentencia pasada a cosa juzgada<sup>243</sup>.

Aunado a ello, cabe precisar que estos programas contienen referencias explícitas al delito de lavado de activos que ayudan a desarticular esa maniobra en caso de presentarse una declaración de bienes y tenencias a esos efectos. En definitiva, en el plano literal se excluye inmediatamente la facultad de que una persona ingrese al régimen en virtud de una evasión tributaria cometida seguida de un lavado de activos o, al menos, de manera condicional (según la Ley 27.260) a las resultas del proceso seguido al respecto. Ello demuestra que, si bien se instauraron incentivos para la adhesión a los programas de esta clase, el legislador procuró que no fuera utilizado para el perfeccionamiento de conductas de lavado de activos procedentes de delitos distintos a aquellos que fueron amnistiados<sup>244</sup>.

En razón del análisis articulado y de las previsiones legales reseñadas, es perfectamente posible inferir que esta problemática debería estar explicitada en toda normativa, por lo que sería deseable que en una próxima ley de “sinceramiento fiscal” se

---

<sup>238</sup> Véase artículo 13, inciso segundo, de la Ley 25.246.

<sup>239</sup> Véanse los artículos 88 de la Ley 27.260 y 20 de la Ley 27.613.

<sup>240</sup> Valga la aclaración que la Ley 23.495 previó que no se liberarán de las acciones los que incluyan bienes con origen en hechos delictivos declarados por sentencia firme (cf. art. 17, últimos dos párrafos).

<sup>241</sup> Como así también por el de financiamiento del terrorismo. Véase el artículo 15, inciso d, de Ley 26.860.

<sup>242</sup> Véase en artículo 84, inciso d, de la Ley 27.260.

<sup>243</sup> Incluye también a condenados por operaciones de financiamiento del terrorismo (cf. artículo 15, inciso d, de Ley 27.613).

<sup>244</sup> Del voto de HORNOS, CFCEP, sala IV, “V. C., J. s/ recurso de casación” del 7 de octubre de 2020.

incluya una cláusula que expresamente imposibilite la concesión definitiva del beneficio ante procesos en trámite en el sentido mencionado. En tal circunstancia, el “sinceramiento fiscal” únicamente debería poder consolidarse si la persona resulta sobreseída o absuelta, es decir: desvinculada de la causa penal.

## **2. Después de la incorporación al régimen de “sinceramiento fiscal”**

De considerarse que la naturaleza jurídica de la liberación de la acción penal prevista por los programas de “sinceramiento fiscal” es una excusa absolutoria se presentaría un problema de difícil salida. La evasión fiscal mantendría su ilicitud. Por tanto, podría afirmarse que, toda actividad posterior a la adhesión al régimen de “sinceramiento fiscal”, que implique una puesta en circulación de esos activos en el mercado, podría ser subsumida, por lo menos *prima facie*, en el tipo de lavado de activos.

Sin embargo, estimo que este supuesto tendría poco o nulo asidero puesto que los bienes o tenencias ya se encontrarían insertos en la economía formal y no habría cabida para ninguna maniobra de lavado de activos. No se puede lavar lo que ya se encuentra “legitimado”. En Argentina, podría afirmarse que ese delito no se realizaría de esta manera dado que faltaría la (todavía) exigida “posibilidad de darle apariencia de legalidad” a esos bienes en virtud de ese comportamiento.

En efecto, en este supuesto, me parece acertado que el beneficio de liberación de la acción penal previsto por los programas tenga el carácter de una amnistía (siempre y cuando las conductas sean la de una defraudación tributaria seguida inmediatamente por un “sinceramiento” de activos ocultos del conocimiento del fisco). Con el acogimiento consolidado de una persona a los beneficios de una ley de “sinceramiento fiscal”, el carácter delictivo de los ilícitos tributarios desaparece y ello motiva *per se*, por falta de delito anterior, la imposibilidad de perseguir o continuar con una investigación por lavado de activos, por conductas posteriores al acogimiento del régimen que en principio podría encuadrarse en la norma<sup>245</sup>.

---

<sup>245</sup> CASTELLUCCI, ob. cit., 2019, p. 178.

## **ii. El “sinceramiento fiscal” como puerta a una investigación por lavado de activos**

El problema podría presentarse cuando, a raíz de una declaración de “sinceramiento fiscal” habilitada por ley, se da inicio a una pesquisa por el delito de lavado de activos. Por ende, en esta situación se presenta un punto conflictivo entre el deber de los sujetos obligados de reportar en función de las leyes antilavado, el secreto fiscal y la falta de obligación de informar sobre el origen de los fondos. Además, habría que analizar qué sucede con el principio del *nemo tenetur*.

El meollo aquí estriba en cómo serán analizadas las acciones posteriores al fraude fiscal que desarrolló un contribuyente que intenta ingresar al programa, puesto que a menos que solo haya conservado dichas tenencias sin convertirlas, transferirlas, administrarlas, venderlas, gravarlas, disimularlas o de cualquier otro modo ponerlas en circulación en el mercado, podrá ser, incluso luego de haber adherido al programa, investigado por lavado de activos.

Quiero desatacar que la jurisprudencia de nuestro país en un precedente relevante<sup>246</sup>, en oportunidad concreta de discusión sobre si el acogimiento a un régimen de “sinceramiento fiscal” alcanzaba para desvirtuar la “ilicitud” en el origen de los fondos que requiere la figura del lavado de activos, expresó que las prerrogativas que conceden esta clase de programas constituye un tratamiento de excepción que el legislador consagró para incentivar a los evasores a regularizar su situación frente al fisco. Pero que tal situación no acontece con el delito de lavado de activos, puesto que no se encuentra contemplado dentro de los beneficios que concede la normativa al respecto y que, además, se corresponde armónicamente con lo dispuesto con relación al uso de la información del “sinceramiento fiscal” como prueba. Concretamente, la Cámara de Casación Penal sostuvo que la legislación en cuestión “no fue sancionada en el contexto de un régimen general de amnistía de todos los delitos, sino solo uno que incentiva la transparencia fiscal, facilitando las condiciones de acceso de los evasores al sistema financiero formal”<sup>247</sup>.

---

<sup>246</sup> CFCP, sala IV, “V. C., J. s/ recurso de casación” del 7 de octubre de 2020.

<sup>247</sup> Del voto de HORNOS, CFCP, sala IV, “V. C., J. s/ recurso de casación” del 7 de octubre de 2020.

Esto mismo fue esgrimido por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, la que advirtió que “[e]l ingreso a la amnistía no impedirá investigaciones por lavado de dinero”<sup>248</sup>. Ello fue reforzado cuando sostuvo que la liberación de las acciones –previstas por la Ley 27.260– no era aplicable para extinguir la acción penal por el delito de lavado de activos, “toda vez que la ley tuvo por principal objetivo el ingreso de moneda extranjera o nacional y de bienes al circuito oficial, con una serie de beneficios para aquellas personas físicas y jurídicas que regularicen un ocultamiento. Las liberaciones que prevé la ley hacia el pasado, solo pueden interpretarse referidas a los hechos generadores de esas tenencias y bienes, y requiere un nexo entre el contenido de la exteriorización y la omisión de su declaración conforme a derecho. A su vez, (...) la Ley 27.260 les impone a los sujetos que efectúen la exteriorización, la obligación de dar cumplimiento a la Ley 25.246 (...) por más que no estén obligados a informar a la AFIP el origen de los fondos con los que adquirieron los bienes y tenencias exteriorizadas. Por su parte, la facultad concedida a la UIF (...) fue reglamentada [por] el Dec. 895/16, en el que se aclara que podrá ejercerla cuando concurren indicios graves, precisos y concordantes de: (i) la comisión del delito tipificado en el Art. 303 del CP mediante activos provenientes de los delitos enumerados en el Art 6, párr. 1, incisos a), b), c), f), g) y k), de la Ley 25.246”<sup>249</sup>.

Lo que acontece es que, frente a una declaración de posesiones que permanecían ocultas del conocimiento del fisco, las facultades y los deberes públicos en torno al delito de lavado de activos se encuentran plenamente vigentes, de modo tal que quien adhiera al programa deberá pasar necesariamente por los filtros antilavado y de ello deriva la importancia de la confección de reportes serios de operaciones sospechosas (ROS)<sup>250</sup>, de manera tal de no proliferar causas de lavados de activos sin fundamentos<sup>251</sup>.

---

<sup>248</sup> CNAPE, sala A, Reg. 596/2018 del 31 de julio de 2018 (Del voto de BONZÓN, al que adhiere HENDLER).

<sup>249</sup> CNAPE, sala A, Reg. 176/2019 del 22 de marzo de 2019.

<sup>250</sup> Recuérdese que se entiende por ROS a aquellas transacciones que, de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad de la cual se trate, como así también de la experiencia e idoneidad de la AFIP, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica, o de complejidad inusitada o injustificada, sean realizadas en forma aislada o reiterada. Véase al respecto el artículo 21, inc. b, de la Ley 25.246.

<sup>251</sup> Véase al respecto el capítulo del presente trabajo titulado: “El deber de los sujetos a reportar operaciones sospechosas frente al `sinceramiento fiscal`”.

En otras palabras, muchas declaraciones de “sinceramiento fiscal” pueden motivar un ROS apreciando el perfil patrimonial y tributario del contribuyente, pues puede no encuadrar como “regular” una operación que involucra fondos no justificados. En esta sintonía, es menester que las pautas de actuación de los sujetos que revisan y examinan las declaraciones de “sinceramiento fiscal” sean claras y tengan basamento en un análisis diferenciado, exigiendo la emisión de ROS debidamente fundamentados.

Las leyes prescriben, además, respecto de la obligación de guardar secreto sobre todo el proceso circundante al “sinceramiento fiscal”<sup>252</sup> pero también explicitan que no habrá limitación alguna a fin de intercambiar información, reportar, analizar, investigar y sancionar conductas que pudiesen encuadrar en la figura del lavado de activos<sup>253</sup>, para lo cual sin lugar a duda los datos que se extraigan de “sinceramiento” podrán ser utilizados como prueba a esos fines.

Aunado a ello, a mi parecer, la falta del deber de declarar el origen de los fondos a “sincerar” constituye un elemento que atenta contra el sistema antilavado si no se efectúan controles de rigor ni se profundiza la cuestión planteada. Por tanto, ello debería ser considerado en normativas futuras para impedir el “sinceramiento” de bienes proveniente de delitos diversos a la evasión tributaria.

Ante tal panorama, cabría indagar entonces qué declaraciones de “sinceramiento fiscal” pueden dar lugar a investigaciones por lavado de activos y cuáles no. Cuestión que deberá ser examinada frente a casos puntuales. A mi entender, deberá ser analizada con lupa la conducta desplegada con posterioridad al fraude fiscal, a fin de corroborar si verdaderamente existió una maniobra de lavado de activos. Una cosa es cometer una evasión tributaria e intentar beneficiarse con las prerrogativas que prevén estos regímenes y, otra, es que además de haberse configurado tal conducta ilícita se incurra en el delito de lavado de activos (con ese dinero evadido, por ejemplo, transferirlo, administrarlo o de cualquier otro modo ponerlo en circulación en el mercado con la consecuencia posible que adquieran apariencia de origen lícito) y este no haya sido detectado por las autoridades competentes hasta ese entonces.

---

<sup>252</sup> Véase el apartado de este trabajo llamado “El secreto fiscal y la utilización de la información del ‘sinceramiento’ en el proceso penal de lavado de activos”.

<sup>253</sup> Cf. artículos 87 y 88 de la Ley 27.260 y 19 y 20 de la Ley 27.613.

Reitero, el meollo aquí estriba en cómo deberán ser analizadas las acciones desarrolladas con posterioridad al fraude fiscal de un contribuyente que intenta ingresar al programa. La disyuntiva que se desafía, entonces, radica en alcanzar una razonable certeza, por un lado, de que los activos que se pretenden “sincerar” correspondan a actividades lícitas no declaradas, es decir que su origen es solo el fraude fiscal; y, por el otro, en cada caso concreto, sobre las posibles maniobras de lavado de activos.

Coincido en que resulta prudente no solo que un régimen de “sinceramiento fiscal” acentúe normativamente el deber de secreto fiscal, sino también que se conserven algunas excepciones a esa exigencia, teniendo como directriz la prevención, investigación y sanción del delito de lavado de activos (con elevada relevancia) y objeto del deber de los sujetos obligados, a fin de dar cumplimiento a los estándares internacionales.

Un asunto adicional que se plantea a toda esta situación, y que anticipé, es en relación al principio del *nemo tenetur*. De acuerdo con aquel nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo. Peralta sostiene que, dicha garantía excluye la posibilidad de extraer “compulsivamente” información incriminante de la boca del propio acusado y elimina la amenaza de sanción legal en caso de no declarar<sup>254</sup>.

El contribuyente en este caso particular se acerca al “sinceramiento fiscal” en virtud de la “invitación” que efectúa el Estado a fin de exteriorizar los bienes y tenencias que mantiene oculto del conocimiento del fisco bajo la concesión de ciertas prerrogativas. No es una exigencia. No es una demanda. El contribuyente voluntariamente se somete al sistema previsto a esos efectos, que beneficia a las dos partes.

Sin perjuicio de ello, necesariamente el programa de “sinceramiento fiscal” no debe transformarse en una herramienta ilegal que afecte la garantía del *nemo tenetur*.

### **iii. Conclusiones**

De las argumentaciones vertidas anteriormente he concluido que:

1. Es necesario distinguir el momento de la comisión del delito de lavado de activos. Esto es, si acaeció con *anterioridad* a la pretensa adhesión al programa de

---

<sup>254</sup> PERALTA, “*Nemo tenetur* y derecho procesal penal preventivo, acerca de la posible relevancia epistémica del derecho a no autoincriminarse”, en AMBOS / MALARINO (dirs.) *Prevención e imputación*, Hammurabi, Buenos Aires, pp. 199 y s.

“sinceramiento fiscal” la exclusión a aquel es directa. Salvo el supuesto de adhesión condicional enlazado al resultado del proceso penal por tal ilícito (cuando el hecho anterior sea el fraude fiscal y no cuando se intente utilizar al propio régimen como una maniobra de lavado de activos).

Mientras que la posibilidad de que se configure ese delito con *posterioridad* a un “sinceramiento fiscal” es inexistente habida cuenta la naturaleza jurídica de los efectos que el régimen acarrea (amnistía). De otro modo, esto es considerando a la liberación como una excusa absolutoria, quedaría siempre pendiente una posible investigación por el delito de lavado de activos.

2. La naturaleza jurídica de la consecuencia del “sinceramiento fiscal” debe ser tratada como una amnistía, como también lo sostiene la jurisprudencia nacional. A su vez, la adhesión a cualquier régimen debe revestir la calidad condicional cuando haya un proceso penal en curso por el delito de lavado de activos, aunque en un estadio procesal que no implique la exclusión directa del ciudadano que intenta la adhesión.

3. El punto más controvertido se halla en si a partir de un “sinceramiento fiscal” el mismo Estado que efectúa la “invitación” puede ser el que comience una investigación en torno al delito de lavado de activos. Creo que es necesaria la buena conjugación de los diversos elementos que convergen, esto es los deberes antilavado, el secreto fiscal y la falta de obligación de declarar la génesis de los fondos. Aunque, en definitiva, el ingreso a un programa de esta clase sí puede permitir una pesquisa por ese delito.

4. Lo más relevante, en relación con lo anterior, es lograr un equilibrio entre los programas de “sinceramiento fiscal” y la tarea de prevención del delito de lavado de activos, pues como se dijo si bien la ley posee notas sugerentes para la incorporación a los programas, al mismo tiempo se previó que no fuera empleado para configurar esa conducta reprochable penalmente.

5. En tanto el programa de “sinceramiento fiscal” se erige en una “invitación” estatal, veo difícil la vulneración a la garantía contra la autoincriminación. A lo cual cabe agregar la admisión jurisprudencial de la investigación por lavado de activos a partir del “sinceramiento fiscal”.



#### **4. Obligaciones internacionales asumidas y las Recomendaciones del GAFI**

En pos de prevenir, combatir, sancionar y erradicar, más eficazmente y mediante cooperación internacional, la criminalidad organizada transnacional, nuestro país tomó numerosos deberes internacionales. Así, Argentina suscribió, entre otras, la Convención de las Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Sicotrópicas del 19 de diciembre 1988<sup>255</sup>, la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional adoptada entre el 12 y 15 de diciembre de 2000<sup>256</sup>, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción del 31 de octubre de 2003<sup>257</sup>, el Convenio Internacional para la Represión de la Financiación del Terrorismo celebrado el 9 de diciembre de 1999<sup>258</sup>, la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales del 17 de diciembre de 1997<sup>259</sup>, la Convención Interamericana contra el Terrorismo del 3 de junio de 2002<sup>260</sup>.

Además, forma parte del Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT)<sup>261</sup> creado para prevenir y combatir, en lo que aquí interesa, el blanqueo de capitales, a través del compromiso de mejora continua de las políticas nacionales contra dicho flagelo y la profundización de la asistencia internacional<sup>262</sup>.

Si bien el GAFI admite los denominados programas de cumplimiento impositivo voluntario (VTC), especialmente en casos de crisis económica, es cierto que reconoce su potencial peligrosidad para el lavado de activos sobre todo ante la amnistía fiscal y repatriación de activos porque el volumen de transacciones puede impedir aplicar correctamente las medidas de control. Así, por un lado, porque puede que las instituciones

---

<sup>255</sup> Aprobada por Ley 24.072, sancionada el 11 de Marzo de 1992 y promulgada el 9 de abril del mismo año.

<sup>256</sup> Aprobada por Ley 25.632, sancionada el 1 de agosto de 2002 y promulgada el 29 de mismo mes y año.

<sup>257</sup> Aprobada por Ley 26.097, sancionada el 10 de mayo de 2006 y promulgada de hecho el 6 de junio del mismo año.

<sup>258</sup> Aprobado por Ley 26.024, sancionada el 30 de marzo de 2005 y promulgada de hecho el 15 de abril de 2005.

<sup>259</sup> Aprobada por Ley 25.319, sancionada el 7 de Septiembre de 2000 y promulgada de hecho el 6 de Octubre del mismo año.

<sup>260</sup> Aprobada por Ley 26.023, sancionada el 30 de marzo de 2005 y promulgada de hecho el 15 de abril de igual año.

<sup>261</sup> Organización intergubernamental que agrupa a 18 países de América.

<sup>262</sup> Argentina mediante Ley 25.728 le reconoció al GAFI personalidad jurídica internacional.

financieras crean en la legitimidad de todos los movimientos de capitales por aprobación gubernativa y, por el otro, en razón de la mayor dificultad en la verificación de la licitud de las transacciones al encontrarse la información sobre ellas en diferentes jurisdicciones<sup>263</sup>.

Precisamente, para evitar el impacto negativo de estos programas en el sistema antilavado, el GAFI aprobó cuatro principios básicos, los que fueron señalados brevemente con anterioridad. En efecto, el primer principio invita a que se efectúe una aplicación efectiva de la normativa contra el lavado de activos como requisito previo para la implementación de cualquier programa de cumplimiento impositivo voluntario. A tales efectos, describe herramientas, consideradas como buenas prácticas, para que los países incorporen a fin de evitar el delito de lavado de activos. Así, por ejemplo, que el dinero repatriado se deposite en instituciones financieras sometidas a la normativa antilavado, distinguir si los fondos proceden de una jurisdicción que no aplica adecuadamente las recomendaciones y sensibilizar a las instituciones financieras de los riesgos para el lavado de activos del programa.

El segundo principio alude a la prohibición de exención total o parcial de las recomendaciones, por lo que estima como buenas prácticas frente a los regímenes de “sinceramiento”: que se exija a las instituciones financieras adoptar la debida diligencia con los contribuyentes, identificar a los beneficiarios, establecer el origen de las transferencias, no aceptar depósitos sin la plena información del que los originó, que no se exima a los adherentes de la investigación o persecución por blanqueo respecto a los fondos repatriados, entre otros.

El tercero alude a la coordinación y cooperación en la lucha contra el lavado de activos por parte de las autoridades nacionales. A esos fines, califica como buenas prácticas: establecer mecanismos que permitan la coordinación, cooperación y el compartir información antes, durante y después de los programas; que las autoridades tributarias puedan llevar a cabo sus propias investigaciones o remitirlas a otras autoridades; que sea posible compartir la información en manos de las autoridades

---

<sup>263</sup> Cf. Financial Action Task Force (FATF), International best practices managing the anti-money laundering and counter-terrorist financing policy implications of voluntary tax compliance programs, 22/10/2010, p. 3. Disponible en: <http://www.fatf-gafi.org>.

competentes con la unidades de inteligencia financiera y; suministrar recursos adecuados para que las autoridades gestionen los programas.

El cuarto principio del GAFI en torno al cumplimiento impositivo voluntario se refiere a la cooperación internacional, en el sentido de la más amplia asistencia jurídica e intercambio informativo. Para ello contemplan como buenas prácticas: la suscripción de tratados o acuerdos internacionales que permitan la cooperación y la máxima diligencia cuando los activos se repatrien desde estados que no aplican adecuadamente sus recomendaciones<sup>264</sup>.

#### **IV. “Sinceramiento fiscal”: ¿herramienta beneficiosa o carta de impunidad?**

De conformidad con lo que surge del análisis anteriormente realizado, en la doctrina se han desarrollado argumentos tanto a favor como en contra de esta clase de programas y, en ambos casos, con fundamentos atendibles que surgen desde distintos ángulos. Recuérdese que estos regímenes de “sinceramiento fiscal” otorgan exenciones y liberaciones a los ciudadanos que desarrollaron una maniobra de defraudación tributaria al Estado a fin de ocultar su real capacidad contributiva y mantener su dinero y bienes al margen del conocimiento de las autoridades públicas, con el objeto de no pagar o pagar menos impuestos.

Mi opinión es crítica en este sentido, es decir, considero que los argumentos en contra prevalecen y que ello se debe tanto a razones consecuencialistas como deontológicas.

Las primeras porque no se verifican los beneficios que proponen los adversarios a favor de su implementación o no lo hacen con la intensidad que postulan, como por ejemplo un aumento real en la recaudación pública<sup>265</sup>, ya que incluso en las experiencias más exitosas el volumen de ingresos directos obtenidos en los programas puede calificarse de modesto<sup>266</sup>; o la repatriación de los fondos, si tal requisito no es exigido en la normativa al respecto<sup>267</sup>.

---

<sup>264</sup> Cf. FATF, *International best practices...*, ob. cit., 2010, pp. 4 y s.

<sup>265</sup> Véanse en este sentido el apartado sobre “Las presiones de la política fiscal...” del presente trabajo.

<sup>266</sup> LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 143.

<sup>267</sup> Como por ejemplo la Ley 21.589.

Las segundas porque son ostensiblemente regímenes controvertidos por la injusticia que llevan ínsitos al favorecer al ciudadano incumplidor, profundizar la impunidad, colocar al contribuyente fiel en una posición que puede conducirlo a pensar en cuáles son los beneficios que trae aparejado su actuar diligente y, a su vez, conculcar el principio de igualdad garantizado constitucionalmente<sup>268</sup>.

Tampoco puede perderse de vista que el ciudadano que adhiere al régimen cometió una evasión tributaria que provoca distorsiones sobre la eficiencia económica, perjudica la reducción del déficit público y conduce a la lesión del principio de equidad<sup>269</sup>. Vale decir que no todo es legítimo para llenar las arcas estatales máxime cuando se produce una pérdida de valores constitucionales tan evidentes<sup>270</sup>.

Debe tenerse en cuenta también que con posterioridad a un “sinceramiento fiscal” no habrá maniobra relativa al delito de lavado de activos que pueda ser investigada, toda vez que aquellas tenencias ya fueron introducidas en el mercado formal mediante la declaración que ofrece el Estado bajo las prerrogativas estudiadas. En esta línea de ideas, el “sinceramiento fiscal” constituye en sí misma una maniobra de “blanqueo” de capitales y con todo podrían verificarse del mismo modo la lesión al bien jurídico protegido por el lavado de activos, solo que en este caso se posee la autorización estatal para hacerlo (y siempre que la conducta precedente sea el fraude fiscal).

Desde mi punto de vista, comulgando con la doctrina que así lo sostiene, la evasión tributaria es un ilícito *mala in se*, el daño está dado por la erosión que provoca al erario público y el delito material (por incorrección moral) que comprende es el engaño<sup>271</sup>. Aunado a ello, debo traer a colación lo que sostiene el Grupo Egmont respecto al fraude fiscal, quien pone de relieve cuán complejos pueden ser las maniobras para su cometido y la enorme cantidad de ganancias ilícitas que genera.

En esta tónica, un trabajo que analizó las características de los participantes de este tipo de programas predice una participación protagonizada por fraudes de exigua cuantía, pues los ciudadanos que poseen una significativa historia de evasión fiscal

---

<sup>268</sup> Véanse los argumentos expuestos para indicar su vulneración en el ap. C, 1 del presente trabajo.

<sup>269</sup> LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 122.

<sup>270</sup> ABEL SOUTO, ob. cit., 2012, p. 1.

<sup>271</sup> Véanse al respecto las teorías sobre los delitos *mala in se* y *mala prohibita* explicados con anterioridad en el presente trabajo.

acumulada, y que se enfrentan a la decisión de regularizar, es difícil que cambien sus percepciones acerca de cuáles van a ser realmente los verdaderos esfuerzos del fisco por hacer cumplir la ley impositiva<sup>272</sup>. Aquí, se refleja el problema de la credibilidad de la administración pública tributaria, por cuanto menos investigaciones y sanciones en este ámbito se produzcan a futuro, menor será el cumplimiento de estas leyes en tiempo y forma pero también menor será quizá el acogimiento a regímenes de “sinceramiento fiscal”<sup>273</sup>.

Creo, simultáneamente, que con estos regímenes se cae en la paradoja de que el evasor pasa de ser un ciudadano que dificulta la obtención del bien común<sup>274</sup> de la sociedad a través del pago de impuestos, a un ciudadano que colabora con paliar una coyuntura recaudatoria<sup>275</sup>.

Si bien es cierto que podría ser entendido como un punto a favor de estos programas el ahorro en el costo de litigación<sup>276</sup> y de gestión, ponderando que el esclarecimiento de delitos complejos y maniobras estructuradas deparan una tarea extremadamente ardua para los investigadores, empero estimo que deberían hallarse en un estadio inicial o incipiente. De lo contrario, como se dijo en un fallo, “los recursos invertidos en los tribunales para que hagan su trabajo se ven desaprovechados y, peor aún, los procesos terminan en la nada, un contrasentido que solo encuentra fundamento en la consagración legal de emergencias permanentes”<sup>277</sup>. En este sentido, “comprendiendo la interminable serie de fuerzas contrarias que tensionan el sistema, se tendrá alguna chance de reconstruir y afianzar la fe popular en la justicia, al menos en la persecución de los delitos tributarios”<sup>278</sup>.

---

<sup>272</sup> LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, pp. 132 y s. con cita de STELLA P., “An Economic Analysis of Tax Amnesties”, *Journal of Public Economics*, 1991, 46: 383/400 y p. 147.

<sup>273</sup> *Ídem*.

<sup>274</sup> Esto es la hacienda pública con tutela constitucional (cf. artículo 4 de la Constitución Nacional), entendida como la preservación del flujo del ingreso público por tributos.

<sup>275</sup> PAMPLIEGA, “Pago, reparación del perjuicio y delitos fiscales” en *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, t. XXXIX, noviembre 2018, p. 1106.

<sup>276</sup> LÓPEZ LABORDA/RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 144.

<sup>277</sup> Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nro. 6, “CPE 529/2016(-C)/154 Ricardo Koutnouyan y otros S/Incidente de Falta de Acción” del 27 de noviembre de 2020, considerando XX. En el presente trabajo se quitó el resaltado que contiene el original.

<sup>278</sup> *Ídem*.

Conforme aludí precedentemente sobre la no obligación de declarar el origen de los fondos a “sincerar”, estimo que si la situación se mantiene de esta manera en las futuras normas que se dicten al respecto, se facilita el ingreso al mercado formal de dinero y bienes cuyo origen puede estar asentado en actividades ilegales, incluso de extrema gravedad, por fuera de la evasión tributaria. Igualmente, entiendo que si bien puede exigírsele la máxima diligencia a la AFIP y UIF en torno al análisis de las declaraciones a fin de detectar posibles supuestos de exteriorización de bienes procedentes de otros delitos y no de la evasión tributaria, el punto radica en que es preferible que la letra de la ley exija expresamente la declaración de su génesis en concordancia con los tratados internacionales suscriptos en torno a la prevención y sanción de delitos del calibre de la trata de personas, el narcotráfico, entre otros, y las Recomendaciones del GAFI sobre los programas de VTC<sup>279</sup>.

En suma, es posible concluir sobre este aspecto que “nuestra historia nacional reciente demuestra que la atribución concedida por la Constitución al Congreso de otorgar amnistías fiscales, lejos de constituir un remedio excepcional se ha ido naturalizado”<sup>280</sup>.

### **1. Propuestas**

Si bien no comulgo con esta clase de programas, y habiendo dejado las razones expuestas, si se decidiera en un futuro a favor de su implementación, para evitar la mayor cantidad de consecuencias adversas y lograr la mayor cantidad de las favorables, éstos deberían ser diseñados respetando una serie de requisitos o características. A continuación, a fin de contribuir con el tema en estudio, pasaré a realizar algunas proposiciones:

i. Debería exigirse la expresa declaración del origen de los fondos a “sincerar” a fin de cumplir con los tratados internacionales y las sugerencias del GAFI al respecto. A su vez, podría ahorrarse tiempo y recursos estatales, no existiendo una válvula de escape para que las personas ingresen al régimen de “sinceramiento fiscal” con bienes o tenencias procedentes de otros delitos diferentes al fraude tributario.

---

<sup>279</sup> Que expresamente sugieren que se verifique que los activos que se declaran provengan de una fuente lícita. Véase en el Manual de Mejores prácticas..., 2012, principio nro. 1.

<sup>280</sup> Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nro. 6, fallo citado, considerando XXI.

ii. Debería pensarse sobre la posibilidad de que al “sincerar” los bienes y tenencias en lugar de que se abone un nuevo tributo especial se obligue a los beneficiarios a satisfacer íntegramente o, al menos, con un porcentaje de descuento los impuestos evadidos con parte de sus intereses concediendo adicionalmente algún otro beneficio simultáneamente, a fin de que siga siendo atrayente el programa de manera que cumpla con los objetivos perseguidos al tiempo de su sanción.

Es decir, surge imperioso que la obligación novada sea sensiblemente aumentada a efectos de disminuir la brecha entre lo defraudado y lo que se termina abonando con la adhesión a estos programas.

iii. En razón de las consideraciones expuestas sobre los procesos judiciales en torno a la investigación de conductas de defraudación tributaria y ante la demostración de la ineficacia de las amnistías fiscales temporales, quizás sea más conveniente, al igual que lo que ocurre en otros países<sup>281</sup>, diseñar procedimientos permanentes de exteriorización, que reduzcan las sanciones a quienes voluntariamente se ponen al día con el fisco pero que no están bajo investigación o procesamiento<sup>282</sup>.

Incluso debería preverse que solo puedan ser destinatarios de los programas de “sinceramiento fiscal” solo aquellas personas que no se encuentren bajo ningún proceso penal. Si bien expuse anteriormente que podría verse implicado el principio de inocencia, considero que una norma que contenga estas previsiones no afecta decididamente tal garantía.

iv. La posibilidad de que frecuentes incumplidores puedan acogerse a medidas de “sinceramiento fiscal” demuestra que no se penaliza suficientemente la evasión tributaria. Por lo tanto, coincido con que se deberían efectuar cambios significativos a nivel impositivo para que grandes o usuales evasores de las leyes impositivas participen de este tipo de programas<sup>283</sup>.

v. También sería deseable que se realice un estudio empírico serio que demuestre con exactitud las razones consecuencialistas postuladas, pues, como se señala, han sido muy pocos los trabajos que a partir de los resultados obtenidos en las distintas

---

<sup>281</sup> Tales como Alemania, Canadá, Dinamarca, España, Holanda, Noruega o Suecia.

<sup>282</sup> LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 137 con cita de STELLA, ob. cit., 1991.

<sup>283</sup> LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 132.



experiencias hayan evaluado fácticamente los efectos reales de las amnistías tributarias<sup>284</sup>.

Como se expresa, el éxito de los regímenes de “sinceramiento fiscal” no debería ser evaluado por su recaudación directa, sino que solo aquellos análisis que tengan en cuenta los efectos a largo plazo de tales medidas pueden dirimir en última instancia cuál es su contribución permanente, positiva o negativa, a las cifras de recaudación pública<sup>285</sup>.

vi. Asimismo, en concordancia con la Ley 27.260, la normativa al respecto debería contar con una serie de contrapesos que equilibren la natural iniquidad que representa cualquier régimen de esta clase y, en este sentido, destinar los fondos recaudados a la mejora considerable de algún sector de la sociedad o de un ámbito relevante de ella<sup>286</sup>. De esta manera, la medida luciría un poco más justa.

vii. Todo régimen de “sinceramiento fiscal” debe conceder los beneficios de manera condicional si la persona que intenta ingresar a él, se encuentra bajo un proceso penal por lavado de activos iniciado con anterioridad y cuyo hecho precedente sea el fraude fiscal. Y de este modo debe ser legislado.

viii. Por último, la sanción de este tipo de programas debe ser acompañado de un refuerzo institucional en la lucha contra el fraude fiscal, al tiempo en que se incremente la percepción de efectividad del sistema penal tributario. A su vez, sería conveniente que los defraudadores perciban que se trata de una oportunidad única para regularizar su situación tributaria y que aquella no va a repetirse en el futuro inmediato.

## 2. Conclusiones

Las complejidades y cuestionamientos que conllevan este tipo de programas de “sinceramiento fiscal” han quedado expuestas a lo largo del presente trabajo.

Para finalizar, quiero expresar que la pregunta inicial de este acápite debe ser respondida afirmativamente a ambas cuestiones. Sin embargo, dependiendo del momento de que se trate, los regímenes de “sinceramiento fiscal” pueden demostrar ser

---

<sup>284</sup> LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 139.

<sup>285</sup> LÓPEZ LABORDA / RODRIGO SAUCO, ob. cit., 2002, p. 147.

<sup>286</sup> MAZZINGHI, “El ‘blanqueo’ de capitales ante principios constitucionales”, publicado en *La Ley*, 03/03/2009, p. 7.

convenientes en términos de política-criminal o fiscal y, por ende, en el caso concreto rebasar los argumentos deontológicos que se postulan. Es decir, existen conflictos que posiblemente puedan y que deban ser resueltos por otros medios alternativos que terminen siendo más efectivos aunque entrañen alguna porción de injusticia.

En suma:

i. Por “sinceramiento fiscal” se hace alusión a programas que ofrecen la posibilidad de que el contribuyente evasor se ponga de manera voluntaria al corriente con los impuestos al tiempo en que el Estado, a su vez, le proporciona la exoneración por los delitos tributarios, cambiarios y aduaneros cometidos.

ii. Existen argumentos a favor y en contra de aquellos basados en razones consecuencialistas y deontológicas, dado que convergen diversos problemas y disyuntivas.

iii. La naturaleza jurídica de las exenciones concedidas por los regímenes de “sinceramiento fiscal” considero que es la amnistía. La que debe ser condicional en caso de hallarse un proceso penal en torno al delito de lavado de activos, cuyo precedente sea la evasión tributaria e iniciado con anterioridad a la adhesión al régimen.

iv. Sería de gran utilidad y evitaría tensiones con el delito de lavado de activos que los programas exijan la declaración del origen de los fondos a fin de despejar cualquier tipo de vacilación sobre su génesis y cumplir con la normativa internacional y las Recomendaciones del GAFI a su respecto.

v. Debe regir de manera estricta el secreto fiscal, aunque es menester que ceda ante posibles hechos compatibles, entre otros delitos, con el lavado de activos. A su vez, los deberes consagrados en la normativa antilavado tienen plena vigencia y aplicación de rigor frente a posibles hechos compatibles con aquel, que sean revelados a partir de la declaración de “sinceramiento fiscal”.

vi. El “sinceramiento fiscal” no opera cuando el dinero y los bienes que se pretenden exteriorizar derivan de conductas susceptibles de ser encuadradas en el delito de lavado de activos, ya sea porque se trata de ganancias mal habidas generadas a partir de ilícitos varios o, porque respecto de aquel, se ha dictado una condena firme (como lo marca la Ley 27.613), siendo el hecho antecesor una evasión tributaria.

vii. Si bien el “sinceramiento fiscal” implica la no persecución por la defraudación fiscal cometida, habilita la investigación por el delito de lavado de activos que se detecte se halla cometido a partir de la declaración jurada que se presente a los efectos del régimen. No obstante, frente a una condena firme (como lo estableció la última ley) decae inmediatamente la adhesión al programa.

viii. Aunque no estoy a favor de la sanción de este tipo de programas por las razones esgrimidas, dado que su dictado suele ser casi constante, deberían contemplarse una serie de precisiones con el objetivo de mitigar las consecuencias adversas y maximizar los beneficios que puedan derivarse de ellos.

### **Bibliografía**

ABEL SOUTO, Miguel, “Blanqueo, innovaciones tecnológicas, amnistía fiscal de 2012 y reforma penal” en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 2012, N° 14. Disponible en internet: <http://criminet.ugr.es/>.

— *El blanqueo de dinero en la normativa internacional, especial referencia a los aspectos penales*, Univ. Santiago de Compostela, 2002.

AGUINSKY, Marcelo I., “La relación fisco-contribuyente desde la crisis del 2001. Una mirada desde el derecho penal” en LORENZETTI (dir.), *et. al.*, *Derecho monetario*, Buenos Aires, Rubinzal- Culzoni, 2023, p. 63-82.

ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago, “Recaudación tributaria en tiempos de crisis. Las amnistías fiscales” en *Cuadernos de Información Económica*, N° 229, Julio-Agosto.

BACIGALUPO, Enrique, *Delito y punibilidad*, Civitas, 1983.

BELLO, Alberto M., “Efectos post blanqueo en el Impuesto a las Ganancias — Primera Categoría”, en *Sup. Esp. Vencimientos impositivos 2016 2017*, 10/05/2017, 13, Cita: TR LALEY AR/DOC/1112/2017.

BERMEJO, Mateo, “Prevención y castigo del blanqueo de capitales. Una aproximación desde el análisis económico del derecho”, tesis doctoral de la Universitat Pompeu Fabra. Departament de Dret, ISBN 9788469315804, disponible en: <http://hdl.handle.net/10803/7318>.

BIDART CAMPOS, Germán José, *Manual de la Constitución reformada*, t. I, Ed. Ediar, 2006.

BLANCO, Hernán, “Luces y sombras en la nueva ley de lavado de activos”, en *Revista de derecho Penal y Criminología*, n° 1, 2011.

BLANCO CORDERO, Isidoro, “El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales” en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Crimonología*, Nro. 13-01, 2011, p. 01:01-01:46.

— “La evasión tributaria como delito precedente del lavado de activos. La iniciativa del GAFI y la situación en la Argentina tras la reforma de 2011 (ley 26.683)”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2012.

CASTELLUCCI, Mariano Jesús, “El delito de lavado de activos de origen ilícito: análisis de cuestiones problemáticas que giran en torno al delito”, en *Revista Nueva Crítica Penal*, vol. 1, n° 2, 2019.

CÓRDOBA, Fernando, *Delito de lavado de activos*, Hammurabi, Buenos Aires, 2015.

— *Elementos de teoría del delito*, Hammurabi, Buenos Aires, 2021.

D'ALBORA, Francisco (h), “La prevención y el control del lavado de dinero”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), ob. cit., 2012.

D'ALESSIO, Andrés José, *Código Penal comentado y anotado, parte general*, La Ley, 2005.

DE LA RÚA, Jorge y TARDITTI, Aída. *Derecho penal: parte general*. Hammurabi, 2014.

DIAZ, Vicente, “La exégesis del delito de lavado de dinero y la desvinculación con el delito fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2012.

DIEZ, Humberto P., *Régimen de Sinceramiento Fiscal – Análisis Integral*, 1° ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, La Ley, 2016.

DURRIEU, “Régimen de Sinceramiento Fiscal: Análisis de los aspectos penales” en *La Ley*, 27/10/2016, cita on line: AR/DOC/3099/2016.

DURRIEU FIGUEROA, Roberto, “Tensión de Orden Constitucional en la Ley de Blanqueo” en *La Ley*, 07/07/2016, 1 - LA LEY2016-D, 910. Cita: TR LALEY AR/DOC/2037/2016.

FERREYRA, Consuelo, “El Régimen de Sinceramiento Fiscal de la ley 27260 y su relación con la LNE 24013”, en *DPI Cuántico- Derecho para Innovar, Doctrina En Dos Páginas - Diario Laboral Nro. 110*, 2017.

GAMBERG, Guillermina, “Efectos de la moratoria impositiva en materia de infracciones y delitos tributarios. Condonación de sanciones y extinción de las acciones penales tributarias” en *Sup. Esp. Blanqueo Impositivo - Régimen de Sinceramiento Fiscal 2016* 2016 (agosto), 17/08/2016, 93. Cita: TR LALEY AR/DOC/2391/2016.

GREEN, Stuart P, *Mentir, hacer trampas y apropiarse de lo ajeno. Una teoría moral de los delitos de cuello blanco*, Marcial Pons, 2013.

HUSAK, Douglas, *Sobrecriminalización: los límites del Derecho penal*, Marcial Pons, 2013.

JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis, *Tratado de derecho penal*, t. VII, Losada, 1970.

LOPETEGUI, Robertino D., “El lavado de activos y los delitos tributarios: en busca de aproximaciones y cortocircuitos”, en *ERREPAR – DPTE*, febrero de 2018.

LÓPEZ, Andrés José, “La extinción de las acciones penales en la nueva ley de blanqueo y moratoria”, en DONNA, (dir.), *Revista de Derecho Penal, derecho penal económico*, t. 2017-1, pp. 73-84.

LÓPEZ BISCAYART, Javier, “La extinción de la acción penal por pago en el Derecho Penal Tributario”, en ALTAMIRANO/RUBINSKA, (coord.), *Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, t. II, pp. 1347-1366.

LÓPEZ LABORDA, Julio y RODRIGO SAUCO, Fernando, “El análisis económico de las amnistías fiscales: ¿Qué hemos aprendido hasta ahora?” en *Hacienda Pública Española/Review of Public Economics*, (4), 2002, 121-153.

LUCIANI, Diego Sebastián, “Fraude fiscal como precedente del lavado de dinero”, *Revista*

*de Derecho Penal Económico*, Tomo 2009 Derecho penal tributario – III, 2009.

LUCIANI, Fernando J., “Aspectos Financieros del Régimen de Sinceramiento Fiscal. Estructura legal integral: ley N° 27.260, decreto PEN N° 895/2016, CNV N° 672, BCRA 6022 C, AFIP 3919 y 3920”, en *Sup. Esp. Blanqueo Impositivo - Régimen de Sinceramiento Fiscal*, 17/08/2016, Cita: TR LALEY AR/DOC/2424/2016.

MAZZINGHI, Marcos, “El ‘blanqueo’ de capitales ante principios constitucionales”, publicado en *La Ley*, 03/03/2009.

MECIKOVSKY, Jaime, “Lavado de dinero y evasión fiscal”, en BERTAZZA / D'ALBORA (h), *Tratado de Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo. Prevención, investigación y represión*, Tomo I, La Ley, Buenos Aires, 2012.

NÚÑEZ, Ricardo, *Manual de derecho penal. Parte general*. 5° ed., 2009.

ORCE, Guillermo y TROVATO, Gustavo, *Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la Ley 24.769*, Abeledo Perrot, 2008.

O'DONNELL, Agustina, “Los Alcances del Secreto Fiscal en el Régimen de Exteriorización de Activos de la Ley 27760”, en *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT), Errepar*, Tomo XXII, agosto de 2016.

PAHOR, Daniela, “El tratamiento de las facturas apócrifas en la "nueva" ley de blanqueo... ¿Una cuestión digna de celebrar?” en *IMP - Práctica Profesional VIII*, 41, 2017. Cita: TR LALEY AR/DOC/1491/2017.

PAMPLIEGA, Ignacio M., “Pago, reparación del perjuicio y delitos fiscales” en *Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)*, tomo XXXIX, noviembre 2018.

PAOLANTONIO, Martín E., “Régimen de Sinceramiento Fiscal y la resolución 92/2016 de la Unidad de Información Financiera. Responsabilidad del Sujeto Obligado por el Reporte de Operación Sospechosa y el art. 18 de la ley 25.246” en *La Ley*, 12/09/2016, Cita: TR LALEY AR/DOC/2792/2016.

PERALTA, Miltón José, “Legalidad y justificación en los delitos impropios de omisión”, en *Revista Brasileira de Ciências Criminales*, 12/2014, ISSN: 1415-5400.

— “*Nemo tenetur* y derecho procesal penal preventivo, acerca de la posible relevancia

epistémica del derecho a no autoincriminarse”, en AMBOS y MALARINO (dirs.) *Prevención e imputación*, Hammurabi, Buenos Aires, pp. 195-218.

PÉREZ BARBERÁ, Gabriel, “El ilícito material del delito tributario – En torno a la legitimidad de la criminalización de incumplimientos fiscales”, en AMARANTE, Diego A. *et. al.*, *Institutos de Derecho Penal Tributario*, Buenos Aires, Ad-Hoc, 2017, pp. 69-103.

PÉREZ ROYO, Fernando, “Más que una amnistía” en *Civitas, Revista española de derecho financiero*, 154, 9-21, 2012.

QUINTERO OLIVARES, Gonzalo, “El delito fiscal y el ámbito material del delito de blanqueo” en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Nro. 698, 2006, 01:1-01:46.

RIQUERT, Marcelo A. y SIMAZ, Alexis L., “La evasión fiscal como delito previo al de lavado de activos” en *Periódico Económico Tributario*, 532, 2014.

RODRÍGUEZ MUÑOZ, Jaime, “Notas a la traducción de la 2ª ed. alemana” en MEZGER, *Tratado de derecho penal*, Trad. RODRÍGUEZ MUÑOZ, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1935.

ROSAL BLASCO, Bernardo, “Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del real decreto-ley 12/2012”, en *Diario La Ley*, nº 7885, 21 de junio de 2012.

ROXIN, Claus, *Derecho penal: parte general*, t. I, Trad. LUZÓN PEÑA M., *et. al.*, Civitas, 1997.

RUETTI, Germán y DIEZ, Fernando, “Análisis de la ley 27.260 en materia de blanqueo de capitales y sus efectos en la faz tributaria y penal” en *Sup. Esp. Blanqueo Impositivo - Régimen de Sinceramiento Fiscal 2016 de La Ley*, agosto 2016.

SANCINETTI, Marcelo A., “¿Por qué razón y en qué medida la defraudación tributaria puede ser “hecho previo” del delito de lavado de dinero?”, *EL DIAL*, DCE87, 2008.

SANTESTEBAN HUNTER, Jorge, “Responsabilidad profesional ante la nueva ley de sinceramiento fiscal respecto de la prevención de lavado”, *IV Jornada de Prevención de Lavado de Activos* del Consejo de Ciencias Económicas de CABA.

SASOVSKY, Iván, “Blanquear o no blanquear: el secreto fiscal y el lavado de dinero”, en



*Periódico Económico Tributario* N° 589, 07/2016.

SCHURIG, Harry, “Beneficios generales y punitivos previstos en el proyecto de ley sobre blanqueo de capitales”, en *PET* 2016 (junio-587), 09/06/2016. Cita: TR LALEY AR/DOC/1676/2016.

SÁNCHEZ HUESTE, Miguel Ángel, “Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal” en *Revista derecho*, vol. 26, n°. 1, Valdivia, julio 2013. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502013000100005>.

SOLER, Sebastián, *Derecho penal argentino*, t. II, 1970.

VANELLA, Carolina, “Detrás del sinceramiento fiscal, el blanqueo de los `testaferros`”, en DONNA, (dir.), *Revista de Derecho Penal, derecho penal económico*, t. 2017-1, p. 45-72.

VERA MENDOZA, Corina T., “Sobre la inclusión de los delitos tributarios como delito precedente al de lavado de activos de origen delictivo desde que fue incluido como tipo penal”, *Compendio Jurídico*, N° 83, 2014.

VERDE, Alejandra, *La receptación como delito contra el mercado formal*, Madrid y otras, Marcial Pons, 2019.

— *Encubrimiento, Receptación y lavado de activos. Hacia una teoría unitaria de las conductas posdelictuales*. BdeF. Montevideo-Buenos Aires, 2021.

VIRGOLINI, Julio y SILVESTRONI, Mariano, *Derecho penal tributario. El derecho penal económico y los principios constitucionales. Ley penal tributaria. Delito de lavado de activos. Responsabilidad de las personas jurídicas*, Hammurabi, 2014.

WELZEL, Hans, *Derecho penal alemán*, Ed. Jurídica de Chile, 4° ed. en español, 2014.

YEBRA, PABLO, “Lavado de activos de origen delictivo: la evasión fiscal como delito precedente”, en *Doctrina penal, tributaria y económica*, n° 55, 2020.

YACOBUCCI, Ignacio y EZEYZA, Mariano, “Reparación integral del perjuicio como vía de escape al proceso penal tributario” en *LLCABA*, agosto 2018 (cita online: AR/DOC/82/2017).

ZAFFARONI, Eugenio; ALAGIA, Alejandro y SLOKAR, Alejandro; *Manual de derecho*

penal. Parte general, 2007.

### **Páginas web**

Diario La Vanguardia:

<https://www.lavanguardia.com/economia/20120627/54317893380/bruselas-amnistia-fiscal-medida-luchar-fraude.html> [Enlace consultado el 17/07/2023].

Documento público de Lavado de activos provenientes de Delitos fiscales graves, disponible en: [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/iewg\\_-\\_ml\\_tax\\_crimes\\_espaniol.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/iewg_-_ml_tax_crimes_espaniol.pdf).

Grupo Egmont: <https://www.argentina.gob.ar/uif/internacional/grupo-egmon>.

— *Lavado de activos provenientes de delitos fiscales graves. Cómo mejorar la capacidad de detección de las unidades de inteligencia financiera y fortalecer el intercambio de información.* Julio de 2020. Disponible en [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/iewg\\_-\\_ml\\_tax\\_crimes\\_espaniol.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/iewg_-_ml_tax_crimes_espaniol.pdf).

Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI): <https://www.fatf-gafi.org/content/fatf-gafi/en/publications/High-risk-and-other-monitored-jurisdictions/Increased-monitoring-october-2022.html>.

<https://www.fatf-gafi.org/en/publications/Fatfrecommendations/Bestpracticesmanagingtheanti-moneylaunderingandcounter-terrorirstfinancingpolicyimplicationsofvoluntarytaxcomplianceprogrammes.html>  
<http://www.fatf-gafi.org>.

OCDE: <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Transparencia-Fiscal-en-America-Latina-2021.pdf>

Tv Pública: <https://www.tvpublica.com.ar/post/que-propone-el-proyecto-de-ley-de-blanqueo-del-gobierno>

Real Academia Española en <https://dle.rae.es/>.

Sitio web oficial de la República Argentina:

<https://www.argentina.gob.ar/noticias/obtuvo-media-sancion-en-diputados-el-proyecto-de-reforma-del-sistema-normativo-nacional>

### **Normativa**

- Constitución Nacional.
- Leyes argentinas: 11.683, 17.250, 19.359, 21.589, 22.415, 23.495, 24.073, 25.246, 26.476, 26.680, 26.683, 27.260, 27.613 y 27.430.
- Real Decreto-ley 12/2012 del Reino de España.
- Decreto Reglamentario 895/2016 del Poder Ejecutivo nacional.
- Resolución General 3919 de la AFIP.
- Resolución 92/2016 de la UIF.

### **Jurisprudencia**

- CSJN, fallos, 211:1670, 310:1162 y 335:1417.
- CFCP, Sala I en autos “Damino, Diego Eduardo s/recurso de casación”- CPE 1279/2016/2/CFC1, del 29 de julio 2020.
- sala IV “BÁEZ, Lázaro Antonio y otros s/recurso de casación” -CFP 3017/2013/TO2/86/CFC57- Reg. 125/23 del 28 de febrero de 2023.
- sala IV, “V. C., J. s/ recurso de casación” del 7 de octubre de 2020.
- sala III, “Cherñajovsky, Rubén Lucio s. Recurso de casación” del 27 de diciembre de 2017.
- CCyCF de la Capital Federal, Sala II, autos “BAEZ, Lázaro A. y otros s/procesamiento y prisión preventiva”, causa 3017/2013/107/CA15, del 30 de junio de 2017.
- Cámara de Apelaciones en lo Penal Económico, sala B, Incidente de apelación en “High Cargo S.A.; Freight Logistic S.A. y Fya Cargo S.A. S/ Infracción Art. 303 C.P”, causa 11883/2014/1/CA1, del 18 de abril de 2016.

- sala A, Reg. 596/2018 del 31 de julio de 2018
- sala B, “J., R. D. y otros s. Contrabando – Apelación por extinción de la acción penal y sobreseimiento” del 20 de octubre del 2020.
- Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, sala II, “L., J. P. c. EN-AFIP s/ amparo ley 16.986” del 28 de septiembre de 2017.
- Cámara Federal de Apelaciones de San Martín, sala II, “F., R. H. s. Incidente de falta de acción”, del 28 de marzo de 2016.
- Juzgado Nacional en lo Penal Económico Nro. 6, en “CPE 529/2016(-C)/154 Ricardo Koutnouyan y otros S/Incidente de Falta de Acción” del 27 de noviembre de 2020.
- Ex Juzgado Nacional Penal Tributario N° 1, “N. N. y Prysmian Energía, Cables y Sistemas de Argentina S.A. (Contribuyente) s. Evasión tributaria simple”, del 6 de octubre de 2009.

#### **Otros instrumentos**

- Diario de sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, 59° reunión, 6° sesión extraordinaria, 1° y 2 de abril de 1992, en ocasión de debate de la Ley 24.073.
- Diario de sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, 37° reunión, 4° sesión ordinaria de prórroga, 10 de diciembre de 2008, en ocasión de debate de la Ley 26.476.
- Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, 8° reunión – 3ª sesión ordinaria 22 de mayo de 2013, en oportunidad de debate de Ley 26.860.
- Versión taquigráfica de la Cámara de Senadores de la Nación. Período 134°, 10ª Reunión, 7ª Sesión especial - 29 de junio de 2016, en oportunidad de debate de Ley 27.260.