CCT Consulting

PENAL ECONÓMICO

La función del bien jurídico en la cuantificación del perjuicio en delitos económicos

Por Mariano A. Ezeyza

Presentado originalmente como ponencia en el Tercer Congreso Iberoamericano de Derecho Penal Tributario (Bogotá), 21 may 2025.

Introducción

Mediante el presente trabajo[2] me centrare en la problemática que representa para los operadores del sistema judicial, la cuantificación del perjuicio que generan algunas conductas delictuales que para su configuración típica no requieren la existencia de una deuda tributaria previa.

La cuestión resulta de suma actualidad desde que el ordenamiento sustantivo argentino admite la posibilidad de extinguir la acción penal mediante la reparación integral del perjuicio sin brindar ningún tipo de pauta de cálculo o metodología para la cuantificación del daño.

En el entendimiento de que toda conducta penalmente relevante para ser merecedora de una sanción penal requiere que la misma haya lesionado un bien jurídico determinado por el Legislador o, cuanto menos, que lo haya puesto en peligro; consideramos que la pauta de cuantificación del perjuicio que se quiera escoger para pretender racionalmente considerar reparado integralmente el daño no puede desentenderse del bien jurídico tutelado por el tipo penal en cuestión.

Esta tarea no es sencilla, ya que no solo no es pacifica ni uniforme la doctrina y jurisprudencia que se inclina favorablemente a la aplicación de esta causal de extinción de la acción penal prevista en la parte general del Código Penal de la Nación (CPN) a los delitos económicos[3], sino que se requiere un esfuerzo adicional para determinar el perjuicio cuando la conduta punible no requiere la existencia de una deuda tributaria que brinde alguna referencia de índole patrimonial para la aplicación del instituto.

Con la intención de invitar al debate, luego de efectuar una somera descripción del marco normativo de la reparación integral, analizare algunos supuestos que considero especialmente problemáticos, como lo son los casos de contrabando de divisas, la asociación ilícita fiscal y, finalmente, el lavado de activos cuando estas figuras son consideradas determinantes de dicho delito[4].

CCT Consulting no presta servicios profesionales. Los servicios profesionales ofrecidos son realizados por profesionales con título y matrícula habilitante en los Consejos y Colegios respectivos.

De la reparación integral del perjuicio como causal de extinción de la acción penal en el derecho argentino

Como adelante, previo a centrarme en el análisis concreto del objeto de este trabajo desarrollare brevemente una descripción del régimen normativo de la reparación integral que, en la Argentina, está prevista como una causal de extinción de la acción penal desde hace ya algunos años en el Código Penal de la Nación (en adelante, CPN)[5].

Cabe rememorar que, en el año 2015, mediante la ley nacional 27.147 se reformó el CPN y se incorporó al artículo 59 de este cuerpo legal la reparación integral del perjuicio, como causal de extinción de la acción penal.

La referida norma dispone que "(l)a acción penal se extinguirá… 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes" (el subrayado no pertenece al original).

Para caracterizar este instituto es importante señalar que el inciso 6° prevé dos causales de extinción, distintas y autónomas; por un lado, la conciliación, y por el otro, la reparación integral.

Si bien ambos institutos concurren en ese inciso, cierto es que se tratan de dos supuestos diversos claramente escindibles, que no se implican ni se presuponen de forma alguna.

La conciliación, como medio alternativo con aptitud para poner fin al proceso, a diferencia de la reparación integral, supone trasladar la gestión del conflicto a las propias partes, para que aquellas de modo asistido alcancen la satisfacción de sus intereses mediante la suscripción de un acuerdo, lo que en algunos casos podrá o no vincularse con la reparación del daño acometido.

Por su parte, la reparación integral es ante todo una decisión unilateral de una parte que se orienta a la enmienda patrimonial del daño causado, sin suponer la gestión del conflicto entre las partes de modo bilateral.

Como vemos, la redacción de la norma es amplia y no requiere de manera sustancial o expresa consentimiento alguno de la víctima para su procedencia; bastaría con que el perjuicio se repare de manera "integral", extremo que podría aparejar en ciertos casos a la extinción de la acción aún contra la voluntad de la víctima, del ministerio público o del organismo recaudador en la medida en que el daño se haya efectivamente reparado en los términos legales y que no se vislumbre oposición fundada en lo que atañe a tal circunstancia[6].

Si bien podría observarse que el nuevo Código Procesal Penal Federal (CPPF)[7] abre una instancia de análisis nueva pues en los artículos 30 y siguientes estipula la regulación de la disponibilidad de la acción penal, cierto es que no se prevé el supuesto de la reparación integral dentro de sus cláusulas.

De adverso, la conciliación si se halla prevista y se encuentra regulada procesalmente.

La inconsecuencia del legislador no se presume y no puede equipararse el instituto a ninguno de los contemplados a la Sección 2a de reglas de disponibilidad del código ritual.

En efecto, la imprevisión no es pasible de ser presumida pues el instituto de la reparación si se encuentra previsto en el art. 269 del CPPF como una de las causales del sobreseimiento, lo que denota que la omisión de su inclusión en esa sección del código no es azarosa.

En esta última disposición se contempla separadamente la conciliación, muestra, una vez más, de que son soluciones alternativas diversas y autónomas.

A más, la reparación del perjuicio aparece como una alternativa a considerar por las partes al momento de la audiencia de control de la acusación y como un requisito que debe estar mensurado y determinado en la acusación.

Todo ello, como ya adelantamos, robustece la posición de que se tratan de dos institutos esencialmente diversos por lo que la ausencia de previsión legal, en la sección 2a del CPPF impone, a nuestro ver, que las limitaciones o restricciones previstas en el mentado articulado del código ritual federal no sean aplicables, tornándose operativa la previsión del código de fondo sin más.

En ese sentido, no advertimos que puedan trasladarse las consideraciones del criterio de oportunidad de manera extensiva a este supuesto pues, en definitiva, no se trata de institutos que se cimenten en circunstancias análogas o similares.

Por lo expuesto, la oposición de la victima no puede ser sopesada con idéntica relevancia a la que pueda mensurarse en la aplicación de las otras soluciones alternativas.

Tampoco se exige espontaneidad para su aplicación al caso concreto, lo que la transforma en una herramienta interesante que se puede utilizar en cualquier momento del proceso penal.

En conclusión, observamos que el Legislador argentino ha optado por una redacción amplia de la reparación integral en la parte general del Código Penal de la Nación cuya aplicación, en principio, solo se verá limitada por las restricciones específicas que pudieran tener los regímenes especiales[8] y será aplicable aun cuando los mismos prevean concomitantemente otro tipo de salidas alternativas del proceso como la extinción de la acción por pago de Régimen Penal Tributario[9] o la suspensión de juicio a prueba[10]; o bien cuando las normas procesales correspondientes establezcan una limitación particular a la aplicación de este instituto[11].

Sobre este último punto, vale aclara que la causal de extinción de la acción prevista en el art. 59 inc. 6 del CPN se aplica “de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes” y que la falta de dictado de normativa procesal especifica por parte del legislador en los códigos de rito no obsta a su operatividad.

De la función del bien jurídico

Expuesta una primera aproximación a la salida alternativa y considerando que el Legislador no ha brindado ninguna definición de lo que debe entenderse por el término “reparación integral del perjuicio” así como tampoco nos ha dado una pauta para su cuantificación, a los efectos de poder analizar con mayor profundidad su aplicación a ciertos casos de delitos económicos cuya configuración típica no requiere de la existencia de una deuda tributaria que nos pueda dar una referencia patrimonial, corresponde efectuar un somero análisis del bien jurídico previsto para cada

delito; ya que, si nos inclinamos favorablemente a su aplicación para este tipo de casos, cualquier baremo de cuantificación que se escoja para llenar de contenido la "reparación integral" debe relacionarse directamente al bien jurídico tutelado por el tipo penal y debe ser proporcional al resultado generado por la conducta disvaliosa que se pretende reparar en términos penales.

Sostiene Álvarez Echague[12] que "...el bien jurídico tutelado es aquel bien o valor que el legislador toma en consideración debido a su importancia en el seno de la sociedad en un momento determinado, motivo por el cual decide protegerlo a través de la norma, sancionando a quienes lo lesionen o pongan en peligro, poseyendo una doble función: i) como método de interpretación de la ley, y ii) como elemento que determina cuando una conducta lo lesiona o lo ha puesto en peligro de manera suficiente como para merecer reproche, y, por ende, ser sancionada."

El bien jurídico en su función hermenéutica nos resulta de utilidad para considerar y analizar el perjuicio penalmente relevante derivado del delito investigado pasible de ser reparado.

Es decir, la afectación al bien jurídico permite legitimar la aplicación de sanciones y tambien opera como un límite al ejercicio del poder punitivo del Estado, al impedir que se sancionen conductas no lesivas o que la sanción aplicada sea desproporcionada a la lesión ocasionada en función de las particulares circunstancias del caso concreto.

En reiteradas ocasiones, se verifica una cierta exposición general y dogmática del bien jurídico que prescinde del andamiaje normativo aplicable a la materia -muchas veces proyectado en aspectos prácticos y concretos en orden a la determinación, liquidación y cancelación de las obligaciones tributarias, de la seguridad social o aduaneras, a la existencia de regímenes de cancelación o regularización, o bien, de amnistías específicas para delitos tributarios o aduaneros- que, sin duda alguna, no pueden ser omitidos, máxime tratándose de un ámbito del derecho particularmente reglado.

Aun cuando el bien jurídico no puede ser equiparado a tales especificas normas, la consideración de estas últimas no puede ser omitida para tener una mejor justipreciación de aquel, extremo que sin duda alguna permitiría tener una apertura a la aplicación de salidas alternativas, en muchos casos, donde la pretensión punitiva parece excesiva o irrazonable.

Concretamente, consideramos que la aplicación de la reparación integral conlleva un análisis específico de su componente patrimonial, económico y financiero; que, a su vez, requiere examinar la estructura propia de los tipos penales ya que, como dije, muchos de ellos no exigen la existencia de una deuda tributaria que pueda ser pasible de ser regularizada.

A continuación, procederé a analizar algunos supuestos concretos que considero sumamente problemáticos.

De la asociación ilícita fiscal

El primer caso sobre el que me quiero detener a reflexionar es el de la asociación ilícita fiscal previsto en el Régimen Penal Tributario[13].

Este tipo penal de peligro, que si bien ha sido reiteradamente cuestionado por la doctrina desde el punto de vista de su constitucionalidad por sancionar una conducta sin exigir un resultado o lesión concreta, se encuentra vigente en el ordenamiento y es una herramienta a la cual reiteradamente recurren las autoridades para combatir ciertas estructuras dedicadas a la elaboración y comercialización de facturas apócrifas; ello, tanto por el daño que generan estas estructuras delictivas (denominadas usinas de facturas apócrifas) en términos de recaudación como por la dificultad en términos operativos que representa para las autoridades fiscales la persecución individual de los usuarios receptores de las facturas. Si bien no lo comparto, no pretendo con este libelo efectuar una crítica de la utilización de este tipo penal como herramienta de recaudación, pero lo cierto es que frente a su aplicación a casos concretos, considerando la elevada escala penal de este delito, no resultaría razonable excluir la aplicación del instituto de la reparación integral del perjuicio por el mero hecho de no tener una referencia directa en una deuda tributaria cuando si se admite irrestrictamente para otros delitos tributarios con escalas penales similares y donde el resultado de la conducta punida se expresa en los tributos evadidos o apropiados indebidamente.

En este sentido, hemos sostenido que el bien jurídico tutelado por los delitos tributarios excede lo meramente patrimonial[14], por lo tanto, cuando la estructura típica de la norma se desentiende totalmente de la existencia de una deuda tributaria para su configuración típica, se deberá recurrir a alguna pauta razonable de cuantificación del daño con especial referencia a las circunstancias particulares del caso al que se le quiera aplicar.

Así, retomando el ejemplo de la usina de facturas apócrifas, considero que no debería ser la misma reparación la que se le exija a una asociación que vende facturas apócrifas por cien millones de pesos que a otra que realice dicha conducta por un millón de pesos.

En uno u otro caso, la conducta típica se perfecciona pero la escala penal nos permite jugar entre el mínimo y el máximo de años de pena según las particulares circunstancias del caso y las características personales del autor, del mismo modo esas circunstancias particulares nos deberían permitir cuantificar el importe monetario de la reparación en función de daño que, en definitiva, ocasione la asociación ilícita.

En este sentido, cabe preguntarse qué conceptos deben ser alcanzados bajo el supuesto de “reparación integral del daño”; si se trata únicamente de restituir la situación a su estado previo, teniendo en cuenta los efectos financieros que la maniobra enrostrada ha generado, o bien si debe incluirse una indemnización por el daño ocasionado. Además, si será asequible una suma que de cierto modo garantice la no repetición de aquel acto como parte de la integralidad de la reparación.

Sobre estos aspectos se abren determinados interrogantes, que en la materia parecieran de difícil respuesta ya que el legislador no los ha definido ni especificado.

Considero que la pauta de cuantificación debe ser eminentemente pecuniaria pero nada obsta a que se complemente con alguna otra pauta de conducta que permita la salida del proceso sin la necesidad de la aplicación de una pena privativa de la libertad, ya que el derecho penal no deja de ser la última ratio del ordenamiento jurídico.

Recordemos que el concepto de reparación integral está ligado, en nuestro medio, por una parte, al Derecho Civil, pero también se ha evaluado en el marco de las reparaciones impuestas por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante CIDH).

Así, el Código Civil y Comercial de la Nación (en adelante CCyCN) en su artículo 1737, al rezar sobre el daño resarcible, refiere que "hay daño cuando se lesiona un derecho o un interés no reprobado por el ordenamiento jurídico, que tenga por objeto la persona, el patrimonio, o un derecho de incidencia colectiva.".

Tal como señala Bueres[15] al comentar la norma transcripta, "el daño puede ser individual o colectivo. En el individual se afecta un derecho o un interés licito y no contrario a derecho que tiene por objeto el patrimonio o la persona; en el colectivo se afecta un derecho o un interés que recae sobre un bien de incidencia colectiva". De modo concordante, con la citada disposición, el artículo 1740, al referirse a la reparación plena, establece que la misma "…consiste en la restitución de la situación del damnificado al estado anterior al hecho dañoso, sea por el pago en dinero o en especie. La victima puede optar por el reintegro especifico, excepto que sea parcial o totalmente, excesivamente oneroso o abusivo, en cuyo caso se debe fijar en dinero…" (el subrayado no es original).

Por su parte, la CIDH, en su jurisprudencia constante, ha señalado que "(…)las reparaciones, como el término lo indica, consisten en las medidas que tienden a hacer desaparecer los efectos de las violaciones cometidas. Su naturaleza y su monto dependen del daño ocasionado en los planos tanto material como inmaterial.[16]" (el subrayado no es original).

En definitiva, si bien es cierto que el bien jurídico excede lo patrimonial y financiero abarcando la guarda de la estructura sobre la que se asienta la actividad del Estado y el desarrollo de sus objetivos políticos, económicos y sociales[17] no por ello estimamos que resulte imposible mensurar el perjuicio concreto que se deriva de una conducta delictiva particular a los efectos estimar la procedencia de la reparación integral aun cuando se afectan intereses supraindividuales.

Por ello, sin perjuicio de los matices que pueda haber entre uno u otro análisis, cierto es que siempre que se habla de reparación como primera medida se examina la posibilidad de restituir ese estado o situación al momento anterior, pero en los supuestos en los que ello no es materialmente posible, se recurre a la reparación pecuniaria como respuesta admisible y razonable del ordenamiento jurídico.

Del contrabando de divisas

El segundo caso que escuetamente quiero tratar es el denominado contrabando de divisas, que se configura cuando, en ocasión de ingresar o extraer de un determinado territorio aduanero, mediante la realización de algún tipo de ardid (valijas con doble fondo, ocultamiento en compartimientos especiales del medio de transporte o cualquier otro tipo de maquinación tendiente a sustraer del control del servicio aduanero esa mercadería[18]) el servicio aduanero detecta divisas no declaradas por un sujeto por un valor superior a diez mil dólares estadounidenses.

Estos casos son problemáticos porque si bien las divisas poseen una posición arancelaria y son pasibles de ser consideradas mercadería objeto de una operación aduanera, su importación o exportación no genera una deuda tributaria. En efecto, la existencia de una deuda tributaria por

haberse generado un hecho imponible en aduana no es condicionante para configuración del delito de contrabando[19].

Consideramos que resulta insoslayable tener presente que para hablar de responsabilidad aduanera, al menos en el sistema de la Ley 22.415, previamente debe haberse configurado actividad aduanera relativa a una operación aduanera, y las sanciones que se prevén para los distintos incumplimientos, no se originan exclusivamente en la existencia de una deuda tributaria, sino que se requiere una conducta por comisión u omisión por parte de alguno de los sujetos obligados por las leyes de aduana (importador, exportador y en algunos casos otros auxiliares del servicio aduanero) que afecte las facultades de control del servicio aduanero en el tráfico internacional de mercaderías sobre alguna de las funciones que les son asignadas por la ley[20].

El sistema de responsabilidad del CAd. se asienta en gran medida sobre la idea de la responsabilidad por la declaración en aduana, pero no se limita a obligaciones exclusivamente tributarias sino que las normas del CAd. imponen funciones de control al servicio aduanero que tienden a hacer efectivo el sistema de prohibiciones económicas y no económicas (por ej. protección de la industria nacional, salud de la población, entre otras.) sobre el tráfico internacional de mercaderías, las que pueden ser relativas o absolutas[21].

Esto debe tenerse presente, porque si lo que se pretende es buscar un baremo de reparación, es indispensable identificar cual es el bien jurídico tutelado por el delito de contrabando, ya que la referencia tributaria no se encuentra presente en el contrabando de divisas.

Así, en relación al bien jurídico tutelado por el delito de contrabando, la Corte Suprema de Justicia de la Nación[22] tiene dicho que “(…)El legislador ha concebido el delito de contrabando como algo que excede el mero supuesto de la defraudación fiscal, pues lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas, concepto que ha sido precisado en la redacción del art. 863 del Código Aduanero circunscribiendo dichas facultades de control, respecto del contrabando, solamente a los hechos que impiden u obstaculizan el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero "para el control sobre las importaciones y las exportaciones".(…)”

Como podemos observar, el bien jurídico tutelado por el delito de contrabando si bien puede vincularse con algunos aspectos tributarios, en mayor medida reposa sobre la función de control que realiza el servicio aduanero sobre el tráfico internacional de mercaderías[23].

Resulta sumamente complejo cuantificar el perjuicio generado por una conducta que no genera ningún tipo de resultado de índole económico, no obstante, ello, considero que esa circunstancia no puede esgrimirse como una limitación a la aplicación de la causal de extinción de la acción en la medida que la reparación sea integral.

En efecto, todo delito contiene en esencia una violación a los deberes de solidaridad, a la consideración de las normas como expresión del orden social y a la instrumentalización de los intereses ciudadanos.

Es por ello que la mera referencia al carácter dañoso de las conductas penales, su particular gravedad, en cuanto mellan el soporte del actuar estatal no pueden erigirse en argumentos para impedir la aplicación del instituto en análisis como tampoco la aplicación de otros institutos alternativos del proceso en la medida que no exista prohibición legal expresa, en cuyo caso podría también examinarse su constitucionalidad[24].

Como vemos, en la medida que la propuesta de reparación resulte razonable en función de los hechos de la causa, debería resultar procedente la extinción de la acción penal para este tipo de casos.

Del delito de lavado de activos con ilícitos fiscales precedentes sin deuda tributaria

Por último, como colorarlo de este trabajo, voy a tratar escuetamente la compleja situación que se presenta frente al análisis de la posible aplicación de la reparación integral del perjuicio a casos donde el delito que se atribuye es el lavado de activos provenientes de delitos fiscales cuya configuración típica no requiere de la existencia de una deuda tributaria.

Estos casos, por demás problemáticos, son sumamente recurrentes y plantean interrogantes de difícil solución, ya que resulta habitual que, en algunas causas de contrabando de divisas, cuando no se puede justificar el origen legal de los fondos que son detectados y esas sumas superan la condición objetiva de punibilidad prevista para el delito de lavado de activos[25] se atribuya adicionalmente el delito previsto y reprimido por el art. 303 del CPN.

Lo mismo sucede en casos donde se considera a la figura de asociación ilícita fiscal como precedente del lavado de activos[26].

No digo que esto no sea posible en el mundo fenomenológico de los hechos ya que, pese a no requerir la existencia de una deuda tributaria para su configuración típica, mediante estos delitos se puede obtener una ganancia que -de ser aplicada a alguna otra actividad para dar apariencia de licitud- es susceptible de ser objeto del delito de lavado de activos.

Recordemos que el lavado de activos es el proceso a través del cual bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal o formal con apariencia de haber sido obtenidos de forma lícita.

En la Argentina, conforme la redacción que conocemos hoy, fue introducido a nuestro ordenamiento jurídico en el año 2011, frente a la necesidad de adaptar nuestra legislación interna a los estándares internacionales que surgen de la recomendación Nro. 3 del Grupo de Acción Financiera Internacional[27].

Así, para cumplir con esos estándares normativos propuestos por el organismo internacional, mediante la ley N 26.683[28], se eliminó la figura de lavado de activos como un forma especial de encubrimiento[29] incorporada dentro de los ilícitos penales contra la administración pública, y se lo incluyo como un delito autónomo dentro del Título XIII del Código Penal de la Nación, que establece los delitos contra el orden económico y financiero, se introdujo el art. 303[30].

Esta reforma implico un cambio sustancial en relación a este tipo penal porque se hizo cargo de dos cuestiones muy controvertidas.

En primer lugar, opto por un tipo penal con una formula amplia que admite la posibilidad de que cualquier delito pueda ser considerado ilícito precedente a los efectos de la configuración de una maniobra de lavado de activos.

Asimismo, se dejó de lado la distinción entre dinero sucio y dinero negro que efectúan algunos países; entendiendo al primero, como aquel que proviene directamente de actividades ilícitas; y al segundo, como aquel que proviene de una actividad licita generadora de activos y que los mismos, por no haber sido exteriorizados frente a las autoridades fiscales del Estado, se convierten en dinero o activos negros. Sobre esta base, algunos autores sostenían que solo el dinero sucio podía ser objeto de una maniobra de lavado de activos, ya que el denominado dinero negro, no dejaba de ser de origen licito por el mero hecho de no haber sido exteriorizado ante el fisco.

Esta no fue la postura seguida por Argentina, ya que el delito fiscal está previsto como uno de los posibles ilícitos determinantes del lavado de activos en nuestro ordenamiento jurídico[31].

En segundo lugar, permite la aplicación del tipo penal de lavado de activos en forma autónoma, es decir, sin requerir la existencia de una condena previa por el ilícito precedente y bastando simplemente con la acreditación de la ilicitud del origen de los bienes.

Esta era otra cuestión controvertida porque había quienes sostenían que el término “delito precedente” requería necesariamente la existencia de una condena respecto del mismo, lo cual suponía un problema en términos prácticos para la aplicación de la figura, circunstancia que fue superada por la redacción del art. 303 del Código Penal de la Nación que utiliza el término “activos provenientes de un ilícito penal”.

En otro orden de ideas, también se afirmaba que las conductas constitutivas de lavado de activos implicaban una doble punición por el mismo hecho, ya se encontraban punidas por el tipo penal del ilícito precedente, no resultando más que la exteriorización de actos propios de las etapas de consumación o agotamiento del iter criminis de este último[32].

Al respecto, consideramos que este tipo penal no puede ser utilizado para punir el disfrute de los resultados del ilícito precedente que ya cuentan con la pena prevista para ese delito, sino lo que se sanciona con la figura de lavado de activos es la conducta de quien de cualquier modo, es decir, mediante una conducta distinta a la prevista en el delito precedente que refleje una maquinación o ardid que le otorgue apariencia de licitud a activos de origen ilícito.

Recordemos que el bien jurídico del delito de lavado de activos en argentina es considerado de orden pluriofensivo, comprendiendo primordialmente el orden socioeconómico.

En este sentido, se ha sostenido[33] que “(…)la incriminación del lavado de dinero se justifica aduciendo los perjuicios que ocasionaría al sistema económico y financiero (nacional e internacional) el ingreso de capitales provenientes del delito.” En efecto, aun cuando las condutas que hacen al ilícito precedente y a la maniobra de lavado estén bien diferenciadas, la aplicación de la reparación integral como causal de extinción de la acción no resulta sencilla.

Ello es así porque, además de la necesidad de cuantificar la lesión a un bien jurídico pluriofensivo tan amplio como el orden económico y financiero, también se debe buscar reparar la conducta prevista para el ilícito precedente que, como vimos en los apartados anteriores, en los casos de contrabando de divisas o de asociación ilícita fiscal no se posee la referencia patrimonial derivada de la existencia de una deuda tributaria.

En el caso del contrabando de divisas, si se quisiera tomar como referencia el valor de las divisas involucradas, no se puede perder de vista que las mismas son objeto de decomiso como pena accesoria al delito de contrabando[34] y, por lo tanto, si se quisieran considerar como medida del "monto de la operación" de lavado, se incurriría una doble criminalización del mismo hecho o en un reproche desproporcionado, ya que esas divisas son instrumento del delito precedente y no pueden ser, a su vez, objeto del delito de lavado.

Por lo tanto, en caso de configurarse un hecho distinto del contrabando de divisas que pueda determinar un caso de lavado de activos, la cuantificación de su reparación integral deberá considerarse en base a las circunstancias particulares del caso y en miras a la compensación del daño que se genere a ese bien jurídico supraindividual y de índole pluriofensiva que, al caso concreto, no necesariamente debe llenarse considerando el monto de divisas involucrado en el ilícito precedente, ya que dicha circunstancia puede determinar respuestas desproporcionadas a la infracción cometida.

En lo que respecta a los casos de asociación ilícita fiscal, cuando los ingresos derivados de la misma puedan ser aplicados a una actividad para darle apariencia de licitud, la reparación debe contener por un lado una pauta de proporcionalidad con el daño ocasionado por la usina de facturas apócrifas (representado por el costo de los tributos que al Estado le han generado las facturas emitidas y utilizadas por terceros) y; por el otro, una referencia a la ganancia que obtengan de la usina los integrantes de la asociación ilícita y que, en definitiva, constituyen el importe susceptible de ser lavado o el valor de la operación.

En esa línea, entendemos que la reparación del daño, para ser integral y autorizar la aplicación razonada del instituto, debe ser proporcional a la afectación del bien jurídico.

Es que, la idea de reparación está vinculada con la restitución de la situación del damnificado al estado anterior al hecho dañoso. Y si bien, este concepto presenta algunas dificultades derivadas de la propia naturaleza del bien jurídico afectado, por su carácter supraindividual, en la medida en que se le otorgue significación patrimonial podrá ser reparado.

De este modo, lo que repare integralmente el perjuicio tendrá que ser un importe o entrega de bienes tal que contemple el contenido patrimonial completo del delito, y a su vez desincentivar a la sociedad a cometer este tipo de delitos.

Al respecto en el precedente CCC 25872/2015/TO1/CNC1 se precisó que: "En definitiva, la reparación integral del daño debe ser racional." (del voto del Dr. Gustavo Hornos en el marco de la causa CCC 25020/2015/TO1/CFC1).

En síntesis, considero que la causal de extinción de la acción penal por reparación integral resulta aplicable siempre que se pueda justificar la misma de modo razonable en función de las circunstancias particulares de cada caso.

Conclusión

En la cuestión bajo examen los lineamientos legales no parecen imponer restricciones al instituto por lo que no se advierte razonable que se impongan mayores exigencias que las normativas existentes.

A ello se aduna la necesidad de un sistema penal efectivo y eficaz que materialice sus principios fundantes como el de ultima ratio y excepcionalidad. De otro lado, tal como se ha expuesto, el andamiaje normativo parece inclinarse a admitir de manera cada vez más abierta la resolución alternativa de conflictos. Ello responde la necesidad de dar más y mejores respuestas a la sociedad circunstancia que tampoco puede ser ignorada por los representantes de la acusación pública.

Al respecto, la existencia de procesos largos, ineficaces y limitados muchas veces deslegitiman la respuesta penal. Y es que a quienes se ven sujetos al proceso les infringe un costo económico, personal y moral que es inobjetable y que muchas veces carece de sentido cuando la respuesta del sistema judicial no llega en tiempo y forma.

Consideramos que, en coherencia con el desarrollo dogmático del concepto de bien jurídico en los delitos analizados, a los efectos de evaluar la reparación integral no bastaría solo con ingresar a ponderar el capital de tributos adeudados y sus intereses.

En efecto, cuando los delitos no requieren la existencia de una deuda tributaria para su configuración típica, el daño se irradia también a otros valores e intereses jurídicos que estructuran la relación del contribuyente con la hacienda pública, la función de control sobre el tráfico de mercaderías o el orden socioeconómico y que se ven defraudados en el injusto penal.

Es por ello que debería ponderarse la exigencia de un esfuerzo adicional que satisfaga aquel plus de disvalor que excede lo patrimonial o financiero. En este aspecto, puede resultar razonable ponderar la multa prevista administrativamente ante el incumplimiento tributario o bien el propio monto involucrado en la maniobra o cuanto menos un monto con destino a una institución de bien publico que materialice la reparación de ese plus que excede lo netamente patrimonial.

En conclusión, consideramos que este instituto tiene un potencial enorme para facilitar la resolución de casos penales que muchas veces insumen años de trámite, recursos estatales de múltiples agencias y que en no pocas ocasiones se ven alcanzados por regímenes de exteriorización voluntaria de activos que plantean la extinción de la acción penal.

Es que, como se ha dicho, la referencia a intereses generales o a la gravedad de la conducta, en si misma, no es develadora de una imposibilidad de resolver el conflicto penal mediante esta vía. Deben ser específicos elementos del caso penal, que realmente denoten una absoluta falta de disposición a la resocialización, los que eventualmente puedan examinarse para sustentar una oposición, siendo ejemplo de ello la utilización del instituto de manera reiterada en diversos casos a lo largo del tiempo.

De no ser así, priorizar la resolución del conflicto, la recuperación del equilibrio financiero y patrimonial derivado de la conducta delictual, el pronto restablecimiento del imputado a su actividad económica, entre otros factores, parecen legitimar esta vía alternativa que seguramente pueda permitir en tiempos muy acotados y en términos del Fallo Mattei (CSJN, Fallos: 272:188) alcanzar una decisión que ponga fin a la situación de incertidumbre que existe respecto de la situación del imputado frente a la sociedad.

Notas

2. Ponencia presentada en el marco del Tercer Congreso Iberoamericano de Derecho Penal Tributario celebrado en Bogotá, Colombia, los días 21 y 22 de mayo de 2025, organizado por el Observatorio de Derecho Penal Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, la Escuela de Práctica Jurídica de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid y la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá.
3. Por ejemplo, en lo relativo a los delitos del Régimen Penal Tributario (art. 279 de la ley 27.430), el organismo encargado de la recaudación fiscal a nivel nacional (ARCA), mediante el art. 1 de la DI-2023-131-E-AFIP-AFIP, del 16-06-2023, dispuso: "Modificar la Disposición N° 318 (AFIP) del 19 de septiembre de 2019, en la forma que se indica a continuación: a) Sustituir el Apartado 3.3. del Capítulo III del Título II del Anexo, por el siguiente: "3.3. Oposición a la reparación integral del daño. Cuando se procure la aplicación del instituto 'reparación integral del daño', deberá formularse la oposición a este último, mediante el funcionario designado por la Administración Federal de Ingresos Públicos para representarla en su carácter de parte damnificada, con los alcances previstos en el inciso h) del Apartado 2.1. del Capítulo IV del presente título.".
4. De conformidad con el art. 6 de la ley 25.246, se le confiere a la Unidad de Información Financiera (UIF) el análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir "el delito de lavado de activos previsto en el artículo 303 del Código Penal, preferentemente provenientes de la comisión de: (...) b) Delitos de contrabando, especialmente en los supuestos agravados, previstos en la ley 22.415 o la que en el futuro la reemplace; (...) k) Delitos del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 o la que en un futuro la reemplace;(...)"
5. La ley 27.147 fue sancionada el 10-06-2015 y publicada en el Boletín Oficial el 18-Jun-2015.
6. EZEYZA, Mariano A. y YACOBUCCI, Ignacio M., "El rol de la víctima frente a la reparación integral en materia penal tributaria", Revista Impuestos Practica Profesional N° 192, Derecho Penal Tributario, marzo 2025, Editorial: La Ley, ISSN 2545-7950, publicado el 15/03/2025.
7. La ley 27.063, texto ordenado por DECTO-2019-118-APN-PTE.
8. El art. 4 del CPN, reza: "Las disposiciones generales del presente código se aplicarán a todos los delitos previstos por leyes especiales, en cuanto éstas no dispusieran lo contrario."
9. El art. 16 del Régimen Penal Tributario (conf. art. 279 de la ley 27.430), dispone: "En los casos previstos en los artículos 1°, 2°, 3°, 5° y 6° la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Para el caso, la Administración Tributaria estará dispensada de formular denuncia penal cuando las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios fueren cancelados en forma incondicional y total con anterioridad a la formulación de la denuncia. Este beneficio de extinción se otorgará por única vez por cada persona humana o jurídica obligada."
10. ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, Comentarios breves a dos cuestiones interesantes introducidas por la ley 26.735: La derogación de la facultad de no denunciar que poseía el Fisco y la modificación del Código Penal intentando impedir la aplicación de la probation a la materia penal tributaria, en AAVV, VII Jornadas de Derecho Penal Tributario, revista de la AAEF, Errepar, 2012.
11. En este sentido se expresa también Teresa Gómez al sostener que: "La posición del legislador al dictar las leyes no puede presumirse ejercida con imprevisión. Si el legislador no estableció restricción alguna para la aplicación de la reparación integral del daño, el carácter restrictivo no debería ser creado pretorianamente." (GOMEZ, Teresa, La procedencia de la reparación integral del daño en materia fiscal divide a la doctrina y jurisprudencia, Doctrina Penal Tributaria y Económica, ERREPAR, publicado el 18/10/24).

12. ALVAREZ ECHAGUE, Juan Manuel, La extinción de la acción penal tributaria, 1º ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Editorial Ad-Hoc, 2018, pág. 82.
13. El art. 15 inc. c del RPT (conf. art. 279 de la ley 27.430), reza: "El que a sabiendas: (…) c) Formare parte de una organización o asociación compuesta por tres o más personas que habitualmente esté destinada a cometer, colaborar o coadyuvar cualquiera de los ilícitos tipificados en esta ley, será reprimido con prisión de tres (3) años y seis (6) meses a diez (10) años. Si resultare ser jefe u organizador, la pena mínima se elevará a cinco (5) años de prisión."
14. EZEYZA, Mariano A. y YACOBICCI, Ignacio M. "Reparación integral del perjuicio como vía de escape al proceso penal tributario en la CABA", Revista de Derecho Penal y Procesal Penal de la CABA - Número 2 - Diciembre 2016, Editorial: IJ Editores Argentina, IJ-CCLII-439, publicado 22/12/2016; y en Revista de Derecho Tributario – Numero 15 – Febrero 2017, Editorial: IJ Editores Argentina, IJ-CCLIII-839, publicado 9/2/2017.
15. BUERES, Alberto J. (Dir.), Código Civil y Comercial de la Nación. Analizado, comparado y concordado, tomo II, Buenos Aires, Hammurabi, 2015, pág. 173.
16. CIDH, Caso "ACEVEDO JARAMILLO y otros Vs. Perú. Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas", Sentencia de 7 de febrero de 2006. Serie C No. 144, Párr. 175.
17. EZEYZA, Mariano A. y YACOBICCI, Ignacio M. "Reparación integral del perjuicio como vía de escape al proceso penal tributario en la CABA", Revista de Derecho Penal y Procesal Penal de la CABA - Número 2 - Diciembre 2016, Editorial: IJ Editores Argentina, IJ-CCLII-439, publicado 22/12/2016; y en Revista de Derecho Tributario – Numero 15 – Febrero 2017, Editorial: IJ Editores Argentina, IJ-CCLIII-839, publicado 9/2/2017.
18. Por exceder el objeto de análisis de este trabajo, no nos detendremos a desarrollar las discusiones relativas a la consideración o no del dinero como mercadería en términos aduaneros para el delito de contrabando, ya que la jurisprudencia en argentina se inclina casi uniformemente por reconocerle ese carácter desde que ostenta una posición arancelaria en le Nomenclador Común del Mercosur (NCM).
19. El art. 863 del CAd. reza: "Será reprimido con prisión de DOS (2) a OCHO (8) años el que, por cualquier acto u omisión, impidiere o dificultare, mediante ardid o engaño, el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones."
20. El art. 7 del Decreto del PEN 953/2024 dispone: "La AGENCIA DE RECAUDACIÓN Y CONTROL ADUANERO (ARCA) ejercerá las funciones que se hubieran otorgado al organismo que se disuelve por el artículo 1° por las Leyes Nros. 11.683, 22.091, 22.415, los Decretos Nros. 507/93 –ratificado por la Ley N° 24.447–, 618/97, 1399/01, 898/05 y sus respectivas modificaciones, así como otras leyes y reglamentos relacionados, que mantendrán su vigencia, en tanto no se opongan a las disposiciones del presente decreto o a las que resulten aplicables de acuerdo con sus previsiones.", y el art. 3 del Decreto 618/1997, establece: "La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS será el Ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación aplicando las normas legales correspondientes. Tendrá las funciones y facultades de los organismos fusionados mencionados en el artículo 1º del presente y en especial las detalladas en este artículo, sin perjuicio de las conferidas por otras normas: a) La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas, y en especial de: 1) Los tributos que gravan operaciones ejecutadas en el ámbito territorial y en los espacios marítimos, sobre los cuales se ejerce total o parcialmente la potestad tributaria nacional. 2) Los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras que le estén o le fueren encomendados. (…) 4) Las multas, recargos, intereses, garantías y cualquier accesorio que por situaciones de cualquier naturaleza puedan surgir de la aplicación y cumplimiento de las normas legales. b) El control del tráfico internacional de mercaderías dispuesto por las normas legales respectivas. c) La clasificación arancelaria y valoración de las mercaderías. d) Todas aquellas funciones que surjan de su misión y las necesarias para su administración interna. (…)."
21. El art. 608 del CAd. dispone: "A los fines de este código, las prohibiciones a la importación y a la exportación se distinguen: a) según su finalidad preponderante, en económicas o no económicas; b) según su alcance, en absolutas o relativas."
22. CSJN, Fallos: 312:1920, "Legumbres SA y otros s/contrabando", sentencia del 19/10/1989, Cita digital IUSJU010631A.
23. EZEYZA, Mariano A., "El alcance de los regímenes de amnistía en materia aduanera", Revista Impuestos Practica Profesional N° 180, Derecho Aduanero, septiembre 2024, Editorial: La Ley, publicado el 15/09/2024.
24. En este sentido, se podría reeditar la línea argumental utilizada para cuestionar la prohibición de la aplicación del instituto de la suspensión del proceso a prueba en el régimen penal tributario (Cfr. EZEYZA, Mariano A., La suspensión del juicio a prueba a la luz de la reforma al Régimen Penal Tributario, Buenos Aires, Erreius, Compendio Jurídico N° 74, junio 2013, Errepar, págs. 245 a 258.)

25. Actualmente, en argentina, esa suma es la equivalente a ciento cincuenta salarios mínimos vitales y móviles conforme los valores vigentes al momento de los hechos.
26. Tribunal Oral Federal II de Córdoba, FCB 39955/2019, "Principal en Tribunal Oral TO01 - HERRERA, Cristian Eduardo y otros s/ Infracción Ley 24.769-Asociación Ilícita Fiscal-Infracción art. 303 inc. 1 C.P".
27. La referida recomendación 3 del GAFI, establece que: "Los países deben tipificar el lavado de activos en base a la Convención de Viena y la Convención de Palermo. Los países deben aplicar el delito de lavado de activos a todos los delitos graves, con la finalidad de incluir la mayor gama posible de delitos determinantes."
28. Publicada en el B.O. 21/06/2011.
29. Aquella figura de encubrimiento prevista en el art. 278 del Código Penal de la Nación fue derogada por el art. 2 de la ley 26.683.
30. El art. 303 del Código Penal de la Nación, reformado por la ley 27.739, en lo que aquí interesa, reza: "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, adquiriere, disimulare o de cualquier otro modo pusiere en circulación en el mercado, bienes u otros activos 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 ciento cincuenta (150) Salarios mínimos, vitales y móviles al momento de los hechos, sea en un solo acto o por la reiteración de hechos diversos vinculados entre sí. (...)"
31. El art. 6 de la ley 25.246 establece: "La Unidad de Información Financiera (UIF) será la encargada del análisis, el tratamiento y la transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir: 1. El delito de lavado de activos previsto en el artículo 303 del Código Penal, preferentemente provenientes de la comisión de: (...) k) Delitos del Régimen Penal Tributario aprobado por el Título IX de la ley 27.430 o la que en un futuro la reemplace;(...)"
32. Cámara Criminal y Correccional Federal, Sala 2, en autos: FSM 35283/2015/42/CA4 "Galindo, Juan Carlos León y otros s/ procesamiento y embargo".
33. CORDOBA, Fernando J., "El delito de lavado de dinero", 1era edición, Ed. Hammurabi, Buenos Aires, 2019, pág. 22.
34. El art. 876 del CAd. establece que: "1. En los supuestos previstos en los artículos 863, 864, 865, 866, 871, 873 y 874, además de las penas privativas de la libertad, se aplicarán las siguientes sanciones: a) el comiso de las mercadería objeto del delito. (...)"

Contenido de carácter general e informativo. No constituye una opinión profesional sobre un caso particular.