

UNIVERSIDAD EMPRESARIAL SIGLO 21



La Retroactividad de la Ley Penal
Tributaria N° 26.735

Trabajo Final de Graduación
Félix Emiliano Almada

Abogacía

2014

Resumen

A fines de 2011 se dictó en Argentina una nueva ley penal tributaria, la ley N° 26.735, la cual suplantó a la ley que regía en dicha materia, ley N° 26.735. La novedosa normativa esencialmente modificó los montos mínimos de cada una de las figuras penales, cuadruplicando, en la mayoría de los casos, estos valores. Más allá de estas modificaciones numéricas, cada una de las figuras mantuvo casi con exactitud su redacción. Como consecuencia de esta variación, se vislumbró la aplicación del reconocido principio de retroactividad de la ley penal más benigna, dado que al verse aumentados los umbrales mínimos de imputabilidad, muchos procesos penales tributarios fundados en los montos previos, no quedaron afectados a la luz de los nuevos.

Sin embargo, se discutió acerca de la aplicación del principio, al no ser aceptada por quienes consideraron que la nueva ley no derogaba las figuras anteriores, sino que solo consistía en una simple actualización de los montos, llevada a cabo con el objetivo de compensar la depreciación sufrida en la moneda nacional durante los años en que había regido la ley N° 24.769. Quienes mantuvieron esta postura, (con el entonces Procurador General de la Nación a la cabeza) adujeron que la nueva ley no debía ser aplicada retroactivamente de manera automática, dado que no modificaba el interés de la sociedad en castigar a determinados infractores impositivos, sino que consistía exclusivamente en actualizaciones de los montos, concluyendo que los imputados y condenados por los montos vigentes en años anteriores a la depreciación monetaria, no debían ser favorecidos de un modo tan irreflexivo.

Este trabajo tiene como objetivo analizar la posibilidad de la no aplicación del principio de retroactividad con motivo de la nueva ley penal tributaria -a pesar de su carácter constitucional, y de que ante una rápida comparación del texto nuevo con el anterior resulte evidente su mayor benignidad-, considerando la postura de quienes indicaron que la nueva ley no vino a modificar la naturaleza de su antecesora ni la de sus figuras penales, sino que solo la modificó en lo numérico, por cuestiones principalmente económicas y no jurídicas.

Palabras claves: Ley Penal Tributaria N° 26.735. Principio de retroactividad. Ley penal más benigna. Nuevos montos mínimos.

Abstract

Towards the end of 2011 a new Criminal Tax Law was sanctioned in Argentina. Law number 26.735 superseded law number 26.735, which ruled on that subject. Its novel set of regulations, essentially modified the minimum amounts of each of the criminal charges, quadruplying these values in most cases. Beyond these numerical modifications, each of these types of offenses kept its wording almost exactly the same. As a result of this variation, the implementation of the well-known retroactive principle of the most benign criminal law was considered. Given that the minimum thresholds for liability were raised, several criminal tax law proceedings based on previous amounts were unaffected by the new ones.

However, the implementation of the principle was discussed, not having been accepted by those who esteemed this new law did not repeal previous crime types. They discerned the latter was merely an update of the amounts, conceived with the objective of compensating the devaluation of the national currency during the years when law number 24.796 was in force. The detractors of this new law, led by the Attorney General, claimed that it should not be applied retrospectively in an automatic manner, since it did not serve society's interest in punishing certain tax system offenders, but simply updated the amounts in question. They concluded that defendants and those convicted when amounts previous to the coin debasement were current, should not be favored in such a thoughtless manner.

The objective of this paper is to analyze the possibility of not applying the retroactive principle on account of this new Criminal Tax Law, despite its constitutional character. It also aims at a brief comparison between the new text and a former one of greater benignity. It also considers the viewpoint of those who stated that the new law failed to modify neither the nature of its predecessor nor its penal framework, but merely modified the amounts concerned, responding to economic reasons rather than legal ones.

Key words: Criminal Tax Law number 26.735. Retroactivity principle. Most benign tax law. New minimum amounts.

Índice

Introducción	4
Objetivo General	6
Objetivos Específicos	6
<u>Capítulo 1: Conceptos clave y aportes de la Doctrina</u>	8
1.1. Principios	8
1.1.1 Principio de legalidad	8
1.1.2. Ámbito temporal de validez de la ley penal	10
1.1.3. Principio de irretroactividad	11
1.1.4. Momento de la comisión del delito	12
1.1.5. Excepciones a la irretroactividad	13
1.1.6. Determinación de la ley penal más benigna	16
1.1.7. Extraactividad en la cosa juzgada	18
1.1.8. Leyes intermedias, temporales, excepcionales e interpretativas	19
1.2. Delito Económico	21
1.2.1. El delito económico	21
1.2.2. El bien jurídico protegido	22
1.2.3. Naturaleza jurídica de la infracción económica	24
1.2.4. El Derecho Penal Económico en nuestro ordenamiento jurídico	25
1.2.5. Evasión fiscal o tributaria	26
<u>Capítulo 2: Los aportes proporcionados por el Derecho Comparado</u>	29
2.1. Europa	29
2.1.1. España	29
2.2. América	32
2.2.1. México	32
2.2.2. Colombia	33
2.2.3. Bolivia	36
2.2.4. Chile	39
2.3. Antecedentes legislativos en la República Argentina	41
2.3.1. Ley 23.711	41
2.3.2. Ley 24.769	45
<u>Capítulo 3: Aportes Jurisprudenciales</u>	51
3.1. Caso Argenflora S.C.A.	51
3.2. Caso Ayerza	55
3.3. Caso Cristalux S.A.	60
3.4. Caso Palero	64
3.5. Caso Docuprint S.A.	66
3.6. Caso Soler	69
3.7. Caso Chinchilla Ramos y Roser	74
3.8. Caso Vazquez	76
<u>Capítulo 4: La nueva Ley Penal Tributaria y su aplicación</u>	79
4.1. Ley 26.735	79
4.2. Dictamen 5/12 del Procurador General	86
Conclusión	93
Bibliografía	96

Introducción

En nuestro sistema legal, se encuentra establecido el reconocido principio de “Irretroactividad de la Ley Penal”, es decir que todas las leyes que sean establecidas para el ámbito penal por el Poder Legislativo, regirán desde su dictado y hacia el futuro. La excepción a este principio, está dada por aquellos casos en los que el dictado de una nueva ley establezca condiciones más favorables para los imputados o condenados. Esta excepción ha sido consagrada en el art. 2º del Código Penal, el cual establece que si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta a la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna, agregando la norma que si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley.

A fines del año 2011, el Congreso de la Nación Argentina dictó una nueva Ley Penal Tributaria, ley N° 26.735, la cual derogó a la anterior que regía en dicha materia, la ley 24.769. De la comparación entre estos dos textos normativos surge la problemática, debido a que el nuevo régimen aplicable elevó los topes a partir de los cuales se configuran los delitos previstos, ya sea tanto para la evasión simple, evasión agravada, apropiación indebida de tributos, etc. Por ejemplo, para que se configurara el delito de evasión simple previsto en la ley 24.769, el monto evadido mínimo debía alcanzar los \$100.000, mientras que en la nueva ley, dicho monto ascendió a \$400.000. Una situación casi idéntica se configuró para el resto de las figuras típicas de la nueva ley en comparación con su predecesora.

Ante esta variación de los importes, y de acuerdo a lo previsto por el artículo mencionado del Código Penal, se planteó la posibilidad de aplicar la excepción de retroactividad, resultando procedente el beneficio de la ley penal más benigna, favoreciendo así la situación de aquellos imputados por los montos previstos en la ley ya derogada, que no alcanzarían los mínimos adoptados por la nueva ley, la cual en ese aspecto, resultaría más beneficiosa para ellos.

Sin embargo, la situación no ha sido pacífica desde el punto de vista doctrinal, ya que se discute la procedencia o no del principio, basándose en si el importe mínimo consignado en la figura delictual, forma parte del tipo penal o no. Esta discusión resulta de vital importancia ante la pretensión de la aplicación del principio mencionado.

Así, un sector de la doctrina sostiene que la aplicación del principio resulta innegable, basándose en que dicho beneficio ha adquirido rango constitucional, al haber sido incorporado en tratados internacionales, los cuales han sido incluidos en el famoso art. 75, inciso 22 de la Constitución Nacional, por lo que resulta incuestionable su aplicabilidad.

Otro sector doctrinario se enfrenta a esta postura, mediante un diferente análisis del principio, sosteniendo que la aplicación retroactiva a la que se tiene derecho en virtud de las disposiciones de los pactos internacionales, no consiste en la aplicación automática o irreflexiva de cualquier ley posterior al hecho imputado por la sola razón de que ella sea beneficiosa al acusado en comparación con la ley vigente al momento de la comisión del hecho, sino que dicho principio debe ser analizado en cada caso concreto. Esta postura, afirma que la finalidad de la excepción no es simplemente favorecer al imputado, sino asegurar que las penas no se impongan o mantengan cuando la valoración social que sirvió de justificación en el pasado ha cambiado, de modo que lo que antes era reprobable ahora no lo es, o en todo caso, ya no lo es tanto. En cada caso, como en este en particular, es necesario evaluar si la nueva ley es la manifestación de un cambio en la valoración de la clase de delito que se imputa.

Basándose en esta interpretación, sostiene esta postura, que la nueva ley no modifica el interés social en la persecución de los comportamientos que dieron lugar a la ley anterior, sino que la modificación en los montos mínimos ha tenido como objetivo la actualización de los mismos, a fin de compensar la depreciación sufrida en la moneda nacional con el transcurso del tiempo. Por lo que, concluyen, la idea de que el derecho constitucional argentino obliga naturalmente a una aplicación retroactiva del aumento de los montos mínimos de la Ley Penal Tributaria es equivocada.

Por todo esto, el objetivo de este Trabajo Final de Graduación se resume al análisis de si, ante la sanción de la nueva Ley Penal Tributaria, la cual es más benigna en comparación con su precedente, corresponde aplicar automáticamente el principio de retroactividad, y favorecer a quienes fueron imputados por la ley anterior, por haber cometido el delito con anterioridad a la nueva ley y habiendo evadido los montos previstos en la ley 24.769 pero que no alcanzan los nuevos mínimos regulados. O si por el contrario resulta procedente un análisis, tanto en este como en otros casos concretos, de la aplicación del principio de retroactividad, evitando así su utilización irreflexiva, corriendo el riesgo de favorecer de un modo indeseado a aquellos que fueron imputados anteriormente.

Los objetivos se delinearán del siguiente modo:

➤ **Objetivo General**

- Analizar la posibilidad de no aplicar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna como consecuencia de la modificación de la Ley Penal Tributaria, en aquellos casos que se encontraban bajo la regulación de la ley anterior, y que no resultarían punibles ante las disposiciones más benignas contempladas por la nueva legislación, mediante las cuales se verían beneficiados.

➤ **Objetivos Específicos**

- Abordar conceptos clave y aportes de la Doctrina.
- Examinar los casos proporcionados por el Derecho Comparado.
- Investigar los antecedentes legislativos argentinos en lo Penal Tributario.
- Analizar la jurisprudencia referida a la cuestión.
- Describir la Ley Penal Tributaria derogada y la vigente en la actualidad.

La metodología que se utilizará a los fines de desarrollar el presente Trabajo Final de Graduación es mixta de tipo cualitativo, dado que, no pretende exhaustividad estadística

sino más bien, profundización de los aspectos teóricos que refieren a la problemática planteada. Para ello, se hace necesaria una recopilación y análisis de datos bibliográficos a los fines de ampliar el conocimiento sobre la temática abordada. Al mismo tiempo se analizan un conjunto de conceptos clave que refieren a: principio de legalidad, principio de irretroactividad, ultractividad de la ley, ámbito temporal de validez de la ley penal, evasión fiscal, entre otros. Posteriormente se da cuenta de las normativas penales tributarias, tanto la actualmente vigente en la materia como también de las ya derogadas, y así también un análisis desde el Derecho Comparado y la Jurisprudencia pertinente.

De acuerdo al problema planteado, el presente trabajo se organiza como sigue:

En el Capítulo 1, se abordan conceptos clave para el desarrollo de la temática, tales como: validez temporal de la ley penal, irretroactividad de la ley penal, retroactividad de la ley penal más benigna, los delitos económicos, entre otros.

En el Capítulo 2, se analiza la temática desde el Derecho Comparado, a los fines de observar cómo los países de América Latina y de Europa, han posicionado sus legislaciones en referencia al principio. Aquí también se hace una investigación acerca de los antecedentes legislativos en lo Penal Tributario del nuestro país.

En el Capítulo 3, se aborda la Jurisprudencia, confrontando fallos a favor y en contra de la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

En el Capítulo 4, se analiza la legislación vigente en la actualidad, la Ley 26.735. También se abordan aquí las diferentes posturas doctrinarias, acorde se han expresado tanto a favor como en contra de la procedencia del principio.

Finalmente, se desarrollan unas conclusiones personales referidas a la aplicación retroactiva de la Ley Penal Tributaria.

Capítulo 1: Conceptos clave y aportes de la Doctrina

1.1.1. Principio de Legalidad

El principio de legalidad que rige en el Derecho Argentino se vincula directamente con la función de garantía individual que tiene la ley penal frente al poder punitivo del Estado. Mejor conocido con el aforismo “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”, que consagra como única fuente del derecho penal a la ley penal previa. Este precepto se halla consagrado como garantía penal con la Constitución Nacional, la cual en su artículo 18¹ establece que ningún habitante de la Nación podrá ser penado sin un juicio previo, fundamentado en una ley anterior al hecho que será sometido a proceso. (Lascano Bonetto 2005).

Siguiendo las enseñanzas de Eugenio Raúl Zaffaroni, la única ley penal es la ley formal emitida por los órganos políticos habilitados. Puede decirse que el conjunto de disposiciones de máxima jerarquía normativa que establecen la exigencia de legalidad penal configuran el tipo de ley penal lícita. Con relación al art. 18 de la Constitución Nacional se ha discutido si este consagra el principio de legalidad penal o si solo se refiere a la legalidad procesal. De lege data queda claro que establece la legalidad procesal, subsistiendo cierta duda sobre la penal, acerca de si el principio de legalidad penal está en el art. 18 o de lo contrario este consagra solo la procesal, y la penal viene derivada del art. 1 de la Constitución Nacional (principio republicano de gobierno), y del art. 19 que consagra el principio de reserva (Zaffaroni 2007).

¹ Art. 18 de la Constitución Nacional: Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos. El domicilio es inviolable, como también la correspondencia epistolar y los papeles privados; y una ley determinar en qué casos y con qué justificativos podrá procederse a su allanamiento y ocupación. Quedan abolidos para siempre la pena de muerte por causas políticas, toda especie de tormento y los azotes. Las cárceles de la Nación serán sanas y limpias, para seguridad y no para castigo de los reos detenidos en ellas, y toda medida que a pretexto de precaución conduzca a mortificarlos más allá de lo que aquélla exija, hará responsable al juez que la autorice.

La duda anteriormente planteada, quedo zanjada por completo con la ratificación de los Tratados Internacionales con jerarquía constitucional, como la Declaración Universal de Derechos Humanos, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, La Convención Americana sobre Derechos Humanos y en la Convención sobre los Derechos del Niño, los cuales establecen de forma expresa al principio de legalidad penal. (Lascano, Bonetto 2005)

Del principio de legalidad surgen los siguientes aspectos a considerar: una garantía criminal, una garantía penal, una garantía jurisdiccional y una garantía de ejecución. La garantía criminal exige que el delito se halle determinado por la ley. La garantía penal requiere que la ley señale la penal que corresponde al hecho. La garantía jurisdiccional exige que la imposición de la pena se establezca por intermedio de una sentencia judicial y de acuerdo a un procedimiento establecido anteriormente. La garantía de ejecución establece que también el cumplimiento de la pena debe sujetarse a una ley que lo regule. (Lascano, Bonetto 2005).

La ley debe además cumplimentar los requisitos de ser previa, escrita y estricta. La ley previa está consagrada en el principio de la irretroactividad de la ley penal más severa, debido a que el sujeto debe tener la posibilidad de conocer en el momento en que actúa, si su conducta incurrirá en un delito, y en su caso cual será la pena. Consecuentemente en beneficio del imputado rige el principio de retroactividad y ultra actividad de la ley penal más benigna, consagrada en el art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos², y el art 2 del Código Penal³. (Lascano, Bonetto 2005).

Con relación a la ley escrita, este principio excluye la costumbre como posible fuente de delitos y penas, haciendo necesario que la ley emane del Poder Legislativo en su condición de representante del pueblo, sea nacional, provincial o municipal.

² Art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos: Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

³ Art. 2 del Código Penal: - Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho.

Respecto a la ley estricta, se requiere que la mayor exactitud posible en la ley, excluyendo la posibilidad de analogía en perjuicio del imputado (analogía *in malam partem*). Esta precisión es requerida tanto en la tipicidad como en la determinación de la pena.

En nuestro sistema, la principal fuente de legislación penal son el Congreso de la Nación y el Poder Ejecutivo Nacional, en cuanto órgano co-legislador, siendo las leyes penales de mayor importancia, de competencia exclusiva federal, la cual encuentra su fundamento en el art. 75 inc. 12⁴ de la Constitución. En tal sentido la legislación penal principal está contenida en el Código Penal, las leyes penales especiales y las disposiciones penales de leyes no penales. (Zaffaroni 2007)

1.1.2. Ámbito temporal de validez de la ley penal

En el sistema positivo argentino el principio general que se toma para graduar la temporalidad de la ley penal es el que define que la ley que rige es la que estaba vigente al momento de la comisión del hecho delictivo *-tempus regit actus-*. En otras palabras, las leyes penales solo alcanzan a aquellos hechos cometidos durante la vigencia de las mismas, es decir, en el periodo comprendido desde su entrada en vigor hasta el momento de su derogación, determinando de esta manera la irretroactividad general de la ley penal (Lascano, Costa. 2005). Conforme lo establece el art. 2 del Código Penal, la ley comienza a ser obligatoria después de su publicación y desde el día que determina, y si no lo determinara será obligatoria después de los 8 días siguientes de su publicación oficial.

Con la finalidad de determinar la validez temporal de la ley penal, es imprescindible tomar como momento de la comisión del delito al de la conducta del partícipe en él, cualquiera sea su categoría, y no en el momento del resultado. Encaminarse por el momento del

⁴ Art. 75 inc. 12 Constitución Nacional: Corresponde al Congreso: Dictar los códigos Civil, Comercial, Penal, de Minería, y del Trabajo y Seguridad Social, en cuerpos unificados o separados, sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones; y especialmente leyes generales para toda la Nación sobre naturalización y nacionalidad, con sujeción al principio de nacionalidad natural y por opción en beneficio de la argentina; así como sobre bancarrotas, sobre falsificación de la moneda corriente y documentos públicos del Estado, y las que requiera el establecimiento del juicio por jurados.

resultado no contemplaría la naturaleza retributiva de la pena, cuya razón de ser se encuentra en la culpabilidad del autor.

Si la ley penal vigente al momento de la comisión del hecho es cambiada por otra, se produce una sucesión de leyes penales, que supone que entre el momento inicial de la comisión del delito y la sentencia que condena o absuelve el mismo, o incluso el cumplimiento de la pena, han regido sucesivamente en relación a ese delito concreto dos o más leyes penales. Este fenómeno no es asimilable a la coexistencia de leyes o disposiciones penales, pues estas últimas suponen su vigencia simultánea. (Nuñez 1999)

Siguiendo las palabras de Francesco Carrara con relación a lo que constituye el ámbito temporal de validez de la ley, se establece que:

“El delito, también cuando es considerado como ente jurídico, constituido por la relación de contradicciones entre el hecho y la ley, se podría decir que igualmente, bajo ese aspecto tuvo su perfeccionamiento en el día en que nació. Pero el ente jurídico debe continuar su vida hasta el momento en el cual opera su último efecto. Si en este momento aquella vida se ha modificado, porque la relación entre el hecho y la ley ha cambiado, la vida del ente jurídico, concluida o modificada, no se encuentra ya en aquellas condiciones que le son necesarias para causar aquel efecto dado: y ya no debe producirlo” (Carrara, 1944: 741)

1.1.3. El principio de Irretroactividad de la ley penal

La ley penal por regla general rige siempre para el futuro, debe ser previa a la comisión del hecho, que es el momento de la acción, ya que una vez realizada la conducta el resultado puede no depender de la voluntad del agente.

La irretroactividad de la ley penal se deriva del ya analizado principio de legalidad, en virtud de que solo si una conducta está previamente prohibido puede el ciudadano saber que

si la realiza incurre en responsabilidad, solo así puede acomodarse a la ley, y disfrutar de seguridad en su posición jurídica. Esto conlleva a que el legislador deba adecuarse a este principio para actuar racionalmente y de acuerdo con el sentido material de su propio instrumento jurídico, que no es otro que motivar en el ciudadano un comportamiento determinado (Lascano, Costa 2005).

La prohibición de retroactividad se vincula directamente a dicho principio pues en el hipotético caso de que una ley posterior declarara delictiva una conducta que en su momento no lo era o aplicara a una conducta anterior una pena no prevista en el momento de su comisión, materialmente se habría vulnerado la garantía de seguridad jurídica de los ciudadanos que evita que sean sorprendidos a posterior con una prohibición desconocida, o al menos desconocida en cuanto a tipo y gravedad de la sanción en el momento mismo en que actúan (Lascano Costa 2005).

Cabe aclarar que si este precepto se aplicara solo a la ley penal y no a la ley procesal, se incurriría en un despropósito práctico, ya que si con una ley procesal vigente al momento del hecho, que tasa el valor de las pruebas el sujeto sería absuelto, y con la ley posterior, que libra al criterio del tribunal el valor de las pruebas, el sujeto sería condenado, no se aprecia cual es la diferencia práctica con la ley penal que lo incrimina; sucediendo lo mismo si una ley procesal amplía la aplicación de la prisión preventiva al procesado: con una no iría a prisión, y con otra sí. (Zaffaroni 2007)

1.1.4. Momento de la comisión del delito

A los fines de establecer cuál es la ley vigente y aplicable al caso concreto, se hace necesario determinar cuál es el momento de la comisión del delito. La doctrina dominante sostiene que deberán tenerse en cuenta en los casos de tipos de comisión, el momento de ejecución de la acción, y en el caso de tipos de omisión, el momento en que debía realizarse la acción omitida. (Lascano Costa 2005)

Cuando nos encontramos frente a un delito continuado, es decir formado con un solo delito a partir de sucesivos hechos dependientes, idénticos o similares que se extienden en el tiempo, o permanentes, el cual no se concluye con la realización del tipo si no que por la voluntad delictiva del autor se mantiene tanto en el tiempo como así lo desee, es que se presentan dificultades para determinar el momento de comisión delictiva. En el caso de producirse una sucesión de leyes penales, no existe una regulación expresa en nuestro ordenamiento que establezca una solución a dicha hipótesis.

Autores nacionales han intentado brindar respuesta a dicha problemática. Así encontramos posturas como la de Eusebio Gómez, quien sostiene que en el supuesto del delito permanente nada obstará a la aplicación de la ley nueva si después de entrar esta a regir el agente persiste en su actividad iniciada anteriormente, llegando incluso a ser más desfavorable para la situación del procesado. En el mismo sentido Guillermo Fierro manifiesta que debe aplicarse la ley nueva más desfavorable en el caso en que el sujeto persista en su conducta punible. Como postura contraria, se sostiene que debe aplicarse la ley más benigna existente al comienzo de la actividad voluntaria prefiriéndola por sobre la más severa vigente al momento en que los actos delictivos dejan de cometerse, teniéndose en cuenta el comienzo de la actividad voluntaria. (Lascano, Noel Costa 2005)

1.1.5. Excepciones a la irretroactividad

El principio general de la aplicación de la ley vigente al momento en que se efectúa el delito no es un principio absoluto. En este sentido la doctrina reconoce el principio de la extra actividad de la ley penal el cual se basa en la posibilidad de aplicar la ley fuera de su periodo de vigencia legislativa, siempre en caso de que favorezca al imputado, o en su caso, al condenado. Estas excepciones se dan cuando al momento de la sentencia se aplica la ley vigente a dicho momento procesal pero que difiere con la que regía al momento de la comisión del hecho, esto es lo que se denomina retroactividad. Por el contrario, cuando al momento de la sentencia se aplica una ley que no está vigente pero que sí lo era cuando fue cometido el hecho recibe el nombre de ultra actividad.

Estas excepciones no configuran una contradicción per se al principio de legalidad, ya que tienen un fundamento político y social basado en la carencia de sentido que existe en dictar penas por hechos que ya no son considerados delitos o cuando la gravedad de dichas penas resulta desproporcionadas (Bacigalupo, 1997).

La extra actividad de la ley penal mas benigna, la cual se encuentra en el articulo 2 del CP, cuenta en la actualidad de fundamento constitucional. Sin embargo, esto no siempre fue así, ya que han existido distintas etapas evolutivas en la legislación Argentina.

En una primera etapa, encuadrada dentro de la Carta Magna de 1953, la base era esencialmente de carácter legal y sin ningún fundamento constitucional. Doctrina y jurisprudencia coincidían en sostener que la extra actividad de la ley penal podía modificarse, derogarse o dejarse de lado por otra ley por el simple hecho de encontrarse regulada únicamente en el artículo 2 del Código Penal. (Lascano, Noel Costa; 2005)

En la Constitución de 1949 en su artículo 29, se recepta la retroactividad de la ley penal más benigna estableciendo: *“Siempre se aplicará y aun con efecto retroactivo, la ley penal permanente más favorable al imputado”*.

Esta postura tuvo una vigencia acotada hasta 1955, año en el cual se retorna al texto constitucional de 1853, quitándole así al principio, el carácter de garantía constitucional.

Por último, con la reforma Constitucional de 1994, fueron incorporados distintos documentos internacionales con jerarquía constitucional en raíz del artículo 75, inc. 2, entre ellos, la Convención Americana de los Derechos del Hombre y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, los cuales consagran respectivamente en los artículos 9 y 15, la garantía de la retroactividad y ultra actividad de la ley penal más benigna. (Lascano, Noel Costa; 2005).

En el mismo orden de ideas, siguiendo a Núñez, puede decirse que se encuentra además del criterio de la ley más benigna, el principio de la ley más severa, el cual funciona para los

casos en que la nueva ley resultase más gravosa para el imputado. El efecto que genera es evitar la retroactividad de las nuevas disposiciones resguardando la garantía de legalidad del artículo 18 de la C.N., en otras palabras, se limita a impedir que el imputado sea juzgado por una ley más gravosa posterior a su delito (Nuñez 1999).

Con relación al principio de la ley penal más benigna no solo funciona para resolver si un delincuente debe o no ser castigado, y en todo caso, de qué modo y en qué medida. Su principal función es la de señalar, ya sea para una finalidad de derecho procesal o para un objetivo de derecho material, el estatuto de la ley penal que rige para resolver esa cuestión, desde el momento de la comisión del delito hasta la extinción de la condena dictada contra el responsable, siempre y cuando en ese lapso, el legislador no sancione una que lo beneficie en mayor medida.

El Código Penal, en su art. 2, reconoce el principio de retroactividad como así también el de ultractividad de la ley penal más benigna. Sin embargo, en su segundo párrafo, en el que cede la cosa juzgada y admite la revisión de sentencia, solamente se reconoce la retroactividad legal más benigna, debido a que la cosa juzgada cede ante la nueva ley más benigna, pero subsiste ante la mayor severidad de ésta.

Siguiendo las enseñanzas de Ricardo Núñez, la ley más benigna es aquella en la que en una situación dada le otorga mayores beneficios al individuo, beneficios que pueden derivarse de las disposiciones de la parte general como así también de la especial del derecho penal, y que respecto del imputado se traduce en la aplicación de la ley más benigna sin limitaciones pudiendo consistir ya sea en que el hecho haya dejado de ser tomado como un delito, se opongan mayores exigencias para castigarlo o incluso se lo castigue con menor severidad. La ley puede ser la existente al momento del hecho, la del fallo o una ley intermedia.

La situación del condenado por sentencia firme también se ve afectada por este principio, ya que el beneficio puede provenir de todo aquello que en la nueva ley influya beneficiosamente a la pena cuyo cumplimiento no se encuentra extinto. Hablando de las

medidas de seguridad, el beneficio no regiría para las mismas, siempre y cuando su cumplimiento no involucre una verdadera pena. (Nuñez 1999)

1.1.6. Determinación de la ley penal más benigna

A la hora de determinar cuál ley es más benigna, se pueden detectar situaciones sencillas como en la cual una deroga a otra expresamente, desincriminando una conducta, como fue el caso del adulterio, por ejemplo. En tal ocasión el legislador consideró que no existían motivos para tutelar legalmente esa conducta. Siguiendo con este lineamiento de casuística, otro caso simple vendría a estar determinado por reformas parciales que suelen hacerse en el código penal disminuyendo el quantum de la pena, sin modificar los institutos de la parte general, por ejemplo, cuando se cambia la especie de la pena por una de menor entidad (prisión por multa).

Lamentablemente no siempre es una simple tarea determinar cuál es la ley más benigna, pues puede suceder que una ley sea parcialmente más grave que la otra y más benigna en otro aspecto. Se hace necesario advertir que en tales casos no se encuentran criterios generales y uniformes para dar resolución a dichas problemáticas puntuales. Si no que se deberá determinar en cada caso particular la ley a aplicar, tomando en cuenta las penas principales, las consecuencias accesorias, las modificaciones del tipo penal y de las reglas de la parte general, como la prescripción, las causas de justificación, las causas de inculpabilidad, etc. (Lascano, Costa 2005).

El juez no debe efectuar jamás una combinación entre los aspectos favorables de dos leyes. Con esto se quiere decir que si hay una determinada ley vigente al momento del hecho que otorga un beneficio al imputado, y otra ley distinta vigente al momento de la sentencia, que establece otro aspecto ventajoso el juez no podrá hacer tal mixtura de leyes, debiendo aplicar solo una, ya que, en caso contrario estaría construyendo una nueva ley, facultad reservada al Poder Legislativo.

La única excepción al principio prohibitivo de la combinación de leyes penales, está establecida en el art. 3 del código penal⁵ en el cómputo de la prisión preventiva, único caso en que se le permite al juez combinar dos leyes para beneficiar al imputado. (Lascano Costa 2005).

Por otro lado, las causas de justificación, y las de inculpabilidad de prescripción de la acción penal y de la pena, no están alcanzadas por el concepto de benignidad que goza rango constitucional. Ello en virtud de que los pactos internacionales con garantía institucional al referirse a la ley más benigna y su posible retroactividad en sus fórmulas, solo se refieren al tipo penal y a la pena. Puede afirmarse que en los casos antes mencionados para que sea aplicable el principio tratado, debe dependerse exclusivamente de nuestra ley interna ya que los pactos no lo ampararían.

Una de las grandes discusiones que se han planteado tanto en doctrina como en jurisprudencia es respecto del alcance que tienen las modificaciones producidas por leyes no penales a leyes de naturaleza penal. Es decir, si una ley posterior civil o administrativa modifica una estructura típica de una ley penal anterior, se debe tener o no por incorporada o no esta ley dentro de la ley penal más benigna. En principio la variación de una norma de carácter extra penal de manera tal que alterase la figura abstracta del tipo penal, debería comprenderse dentro del concepto de mayor benignidad; en el caso que se tratara de una mera circunstancia que deja subsistente el motivo de la incriminación, no debería aplicarse.

En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que constituyen hipótesis de la ley más benigna, cuando es revelada una nueva orientación en la materia, con un cambio de criterio en cuanto a la incriminación de los hechos considerados punibles, rechazando la aplicación cuando la norma penal no es modificada debido a cambios en las disposiciones arancelarias y coeficientes de tributación. Posteriormente ese criterio variaría, acorde se verá en el capítulo 3 del presente trabajo.

⁵ Art. 3 del Código Penal: En el cómputo de la prisión preventiva se observará separadamente la ley más favorable al procesado.

1.1.7. Extraactividad de la ley en la cosa juzgada

La retroactividad y la ultractividad de la ley penal, como excepciones al principio general pueden darse también en el periodo que comprende el cumplimiento de la condena. Esto implica que una sentencia firme tenga la posibilidad de ser modificada por una ley posterior, tal como lo prevé el art. 2 párrafo segundo del código penal.

Se entiende por sentencia firme a aquella resolución que no puede ser objeto de impugnación ya que se han agotado o no utilizado las vías recursivas previstas por la ley procesal, pasando a ser lo que se denomina cosa juzgada. (Lascano Costa 2005)

Este principio crea un problema a la hora de determinar la situación procesal de una persona condenada por la comisión de un delito, el cual posteriormente es derogado. Algunos autores sostienen la intangibilidad de la cosa juzgada oponiéndose a la modificación de una sentencia firme, arraigados principalmente en conceptos formales de seguridad jurídica; por otro lado se sostiene que debe primar siempre sobre la cosa juzgada la retroactividad de la ley penal más benigna siempre, hasta que se agote el cumplimiento de la condena o se extingan todos los efectos de esta. Este último, es el criterio sostenido por nuestro ordenamiento, al establecer que si durante el cumplimiento efectivo de la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa nueva ley. Como se puede observar, el código penal argentino opta por la tesis más liberal de la prevalencia de la ley penal más benigna, tal como lo hace entre otros el código español. (Lascano Costa 2005)

Para la aplicación de este principio no es necesario el pedido por parte del condenado ya que en todos los casos los efectos de la nueva ley operarían de pleno derecho. En este sentido se ha dicho que cuando la nueva ley es notoriamente más benigna dicha aplicación debe hacerse de oficio, supliendo la ignorancia o la falta de conocimiento por parte del condenado.

Siguiendo estos lineamientos, parte de la doctrina considera que debe aplicarse este principio llegando incluso a modificar o suprimir los antecedentes penales influyendo de esta forma en los efectos de la reincidencia. (Lascano Costa 2005)

1.1.8. Las leyes intermedias, temporales, excepcionales e interpretativas

Se habla de ley penal intermedia cuando existe una ley penal vigente al momento del hecho y una ley penal distinta vigente al momento de la sentencia, y ha existido una tercera ley que tuvo vigencia en el tiempo intermedio entre la comisión del hecho y su juzgamiento. En este caso, tal como lo prevé el art. 2, párrafo primero del código penal es de aplicación la ley penal más benigna.

Cuando no es la ley vigente al momento de la comisión, ni la vigente al momento del fallo, pues esta derogada por otra ley, al ser la intermedia más benigna, se permite que sus efectos se extiendan a pesar de haber sido sustituida. Esto es lo que se denomina la ultra actividad de la ley penal más benigna. (Lascano Costa 2005).

No sería admisible que habiendo cometido dos sujetos una conducta idéntica en el mismo periodo de tiempo, por ejemplo en el mismo mes, bajo la vigencia de la ley primera y habiendo entrado en vigencia una segunda ley más favorable a uno de ellos, cuyo juicio no se prolonga fuera condenado por esta posterior, mientras que al otro por dilaciones del proceso no imputables a él, no se le sentenciara hasta haber entrado en vigor una ley tercera menos favorable que la anterior y que por esta razón sufriera una condena mayor que el otro sujeto.

“La solución para evitar la injusticia comparativa de la desigualdad de trato que se produciría en caso de lentitud del proceso frente a los supuestos de mayor celeridad que permiten una sentencia estando aún vigente la ley anterior.” (Lascano Costa 2005:205)

Se denominan leyes temporales a aquellas que establecen por si mismas sus propios periodos de vigencia, por el contrario se conocen como excepcionales a aquellas en las cuales su vigencia está supeditada a la persistencia de la situación especial para la cual fueron dictadas. (Lascano Costa 2005)

Se plantea una cuestión respecto de la aplicación posterior a su derogación a hechos cometidos durante su vigencia, ya que a diferencia de las leyes comunes, el nacimiento de este tipo de leyes penales viene supeditado a situaciones excepcionales y a una transitoriedad de vigencia. La mayoría de los autores y la jurisprudencia coincidían que en los casos de leyes penales excepcionales y temporales, el principio de la ley penal más benigna no regía en plenitud, ello en virtud de que se afirmaba que en la medida en que estas leyes perderían vigencia en un determinado lapso de tiempo ante las leyes permanentes, se vería anulada o seriamente afectada su capacidad intimidatoria.

Con posterioridad a la reforma constitucional de 1994, conforme al art. 75 inciso 22, rige con carácter de garantía constitucional el principio de la retroactividad de la ley penal más benigna sea esta permanente o transitoria, siguiendo siempre los lineamientos básicos incorporados por el Pacto de San José de Costa Rica y la Convención de Derechos Civiles y Políticos. (Lascano Costa 2005)

En estos casos también rige el principio general de la retroactividad de la ley penal más benigna y sus excepciones de ultraactividad y retroactividad analizadas anteriormente, siempre y cuando se trate de una interpretación realizada por el propio legislador, escapando a este principio los casos en que el propio órgano jurisdiccional realiza una interpretación.

Respecto a las leyes interpretativas, se establece que son aquellas que determinan el contenido de otra ley que por su errónea redacción o vaguedad, pueden entenderse de varios modos admitiendo distintas interpretaciones. Por otro lado, cuando una ley modifica el alcance posible del contenido de la otra ley, aun cuando el legislador haya manifestado

su intención interpretativa, se considera que no constituyen supuestos de leyes interpretativas. (Lascano Costa 2005)

1.2. Delito Económico

1.2.1 El delito económico

La definición de este tipo de delincuencia ha sido abordada por distintos criterios. El primero de ellos es el criminológico, consecuencia de las investigaciones sobre distintas formas de delincuencia caracterizada por la pertenencia del círculo de autores a un status social elevado y a una actividad profesional o empresarial. Conocido también como *white collar crime* ofrecido por la sociología criminal encontrando su objeto de conocimiento en la fisonomía del delincuente, siendo relevantes algunas características de comportamiento propias de los intereses sociales lesionados o puestos en peligro. (Righi 2000)

Por otro lado, siguiendo un criterio pragmático puede establecerse que el delito económico surge a partir de la necesidad práctica de agrupar los distintos tipos que fueron incorporándose al derecho positivo en función de la necesidad de resolver exigencias en la criminalización primaria de comportamientos lesivos al orden económico.

Con relación al concepto material de delito económico, este gira en torno al concepto del bien jurídico penal protegido, entendido este como un interés social protegido por la norma, incluso de intereses colectivos o supra individuales. Por este motivo, se hace necesario identificar el bien jurídico protegido.

Se establece que el derecho penal económico, no busca específicamente delimitar una parte del derecho penal, más bien tiene como fin encuadrar un segmento de la criminalidad caracterizado por circunstancias específicas, las cuales justifican tener un estudio dogmático compartido, siendo delitos agrupados y tratados en conjunto, bajo esa misma expresión.

Teniendo en cuenta que a todos estos delitos se los puede caracterizar por un bien jurídico común a ellos, el derecho penal económica se trata de aquel derecho penal destinado al orden económica y sus reglas. Bajo esta idea, doctrinariamente se agruparon todas aquellas conductas disvaliosas que amenazaban o atacaban el bien jurídico común caracterizado por el orden socio-económico.

En un primer momento, se concibió a ese orden económico desde un punto de vista estricto, considerando que solo lo componían aquellas reglas o mandatos mediante los cuales el Estado dirigía, regulaba o intervenía en la actividad económica.

Posteriormente fue ampliada esa concepción, pasando a entenderse al orden económico como formado por las reglas o mandatos a través de los cuales el Estado interviene en la producción, fabricación, distribución y consumo de bienes y servicios. De esta manera, el derecho penal económico pasa a encuadrar aquellas reglas jurídicas y penales destinadas al resguardo del orden económico, tomado éste como aquellos preceptos impuestos por el Estado con el fin de salvaguardar su política económica, y desde una visión general, como el conjunto de reglas destinadas a regular la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, que forman las condiciones de vigencia, crecimiento y estabilidad económica de una Estado. (Palacio Laje, 2008)

En conclusión, se determina que el derecho penal económico incluye delitos que amenazan o atacan la seguridad en el orden económico, poniendo de esta forma en peligro la mera existencia y las formas características de dicho orden.

1.2.2. El bien jurídico protegido

Resulta posible hacer un análisis del bien jurídico protegido, el cual se modifica según el alcance geográfico e histórico universal, de acuerdo al el orden económico existente en toda comunidad política. Así, en países desarrollados de occidente se podría considerar que una

infracción era un delito económico cuando este vulnerara el interés estatal en la permanencia y conservación del orden financiero existente. (Righi 2000)

Contrario a esto, un sector importante del derecho penal económico latinoamericano consideraba necesario tutelar el modelo de política económica en que la intervención del estado estuviese dirigida a esquemas de promoción del desarrollo. Desde este punto de vista se sostuvo que el bien jurídico tutelado por los delitos económicos se caracterizaba en la búsqueda de los países latinoamericanos por un desarrollo independiente.

Desde una tercera óptica, se pudo observar en Europa en las constituciones sociales posteriores a la segunda guerra mundial, modelos que se basaban en una función del Estado no limitada exclusivamente a una protección de situaciones preexistentes sino que abarcaba así también, funciones de promoción de justicia social, convirtiendo así al bien jurídico en una entidad dinámica, siendo para la norma penal tanto un punto de partida como así también de llegada. (Righi 2000)

El orden económico, tomado como el bien jurídico digno de protección de los delitos económicos, se caracteriza por un rígido e incuestionable carácter colectivo. En esta característica radica una de las principales diferencias con el derecho penal mínimo tradicional, el cual está destinado a proteger bienes personales individuales.

Las acciones que integran el derecho penal económico, son aquellas que amenazan o lesionan intereses públicos de índole económica. Fuera de estos bienes se encuentran aquellos intereses individuales, los cuales son protegidos por el derecho penal mínimo. En el derecho penal económico se protegen bienes económicos supraindividuales, remarcadamente colectivos, como por ejemplo las grandes estafas, quiebras masivas, vaciamientos de sociedades, etc.

Aun así, cabe aclarar que los delitos económicos, previo a configurarse como delitos colectivos, afectan antes a un bien jurídico individual, particular, para luego pasar a afectar colectivamente al orden económico. (Palacio Laje, 2008)

1.2.3. Naturaleza Jurídica de la infracción económica

La violación a normas que establecen obligaciones tributarias sustanciales o formales, es conocida como infracción tributaria. Su naturaleza jurídica ha llevado a la doctrina a acaudaladas discusiones acerca de su alcance. Así por un lado una posición sostiene que no hay una diferencia antológica con el delito penal común, existiendo entre ambos una identidad sustancial entre ambos, derivada principalmente de no admitir diferencias esenciales entre delito y contravención. (Villegas 2002)

En una posición antagónica se determina que la infracción tributaria tiene una diferencia ontológica con el delito penal común, dado que existe una diferencia sustancial entre delito y contravención. En este sentido, la infracción tributaria es contravencional y no delictual.

En este mismo orden de ideas se considera que no solo son diferencias cuantitativas, sino también cualitativas o esenciales las que distinguen los delitos de las contravenciones. Así, los primeros, están caracterizados por una infracción que directamente ataca la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos. Al hablar de contravención, se la distingue por una falta de colaboración, una omisión de ayuda en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. Por lo tanto, el objeto que protege la contravención está representado por la acción estatal en todo el campo de la administración pública.

En otras palabras, se puede decir que habrá contravención cuando se perturbe mediante la omisión de la ayuda requerida la actividad que desarrolla el Estado para materializar derechos, mientras que el delito se observará con toda agresión inmediata y directa a un derecho ajeno. (Villegas 2002)

Algunos consideran que la diferencia entre el delito y la contravención recae exclusivamente sobre la pena, ya sea en cantidad o calidad. Esto no puede aceptarse científicamente, ya que la sanción no pertenece a la esencia del hecho, si no que es algo externo a él, por lo tanto pueden existir contravenciones castigadas con penas privativas de

la libertad y delitos sancionados con leve multas, sin que se vea alterada la esencia contravencional o delictual de las infracciones.

Al referirse concretamente a la infracción tributaria se estima que no es un acto que ataque directamente los derechos de los gobernados. Ninguna norma ética obligaría a pagar tributos si un Estado no necesitase recursos fiscales para lograr su cometido. Cuando necesitase de esos fondos para cumplir sus fines, faltando al pago, se omite prestar una ayuda requerida justificadamente y se incurre en una ilicitud contravencional al obstruirse la función financiera estatal. (Villegas 2002)

1.2.4. Situación actual del Derecho Penal Económico en nuestro ordenamiento jurídico

Por la implementación de la ley 23.771 y sus posteriores leyes 24.769 y 26.735 se transformaron diversas infracciones fiscales en delitos dolosos reprimidos con pena de prisión. Lo cierto es que más allá de la distinción entre delitos y contravenciones desarrollado anteriormente, desde el punto de vista del derecho positivo argentino la cuestión ha quedado planteada en los siguientes términos: por un lado nos encontramos con las contravenciones fiscales que son las que hayan quedado subsistentes en el régimen general tributario nacional regulado por la ley 11.683, y por el otro a los delitos fiscales que son las distintas figuras contempladas por la ley 26.735.

Teniendo en consideración estas condiciones, todo ilícito tributario, tanto delictual como contravencional, está localizado en un derecho penal tributario de más amplia concepción, que es básicamente penal, pero que tiene de tributario el hecho de que los ilícitos están referidos a tributos. A pesar de dicha distinción, este distingo pierde importancia porque el código penal opera como fondo común de legislación para ambos casos. (Villegas 2002)

1.2.5. Evasión fiscal o tributaria

Desde un punto de vista financiero económico, se dice que hay evasión tributaria cuando no se transfiere parcial o totalmente al fisco una prestación a título de tributo por parte de quien aquel que considera el fisco según sus intereses como una unidad económica sobre la que debe incidir. Basándose en este criterio, es posible distinguir entre una evasión legal o lícita y una ilegal o ilícita, teniendo en cuenta que el resultado patrimonial se obtenga por medios ilegales o legales, desconsiderando el elemento subjetivo.

Por otro lado, las actuales concepciones jurídicas consideran que toda evasión tributaria es siempre ilícita, pues una categoría jurídica no puede ser o no ser legal al mismo tiempo, ni hablarse de fraude fraudulento o fraude no fraudulento. Por lo tanto, la evasión tributaria debe restringirse a conductas ilícitas llevadas a cabo por el contribuyente para eximir el cumplimiento de la obligación tributaria, de forma total o parcial, quedando para algunas limitadas la figura de defraudación fiscal mientras para otros comprende tanto la defraudación como la omisión. (Villegas 2002)

En otras palabras, la principal característica de la conducta transgresora es la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos o material falso, la realización de datos o negocios jurídicos simulados o la destrucción impeditiva de la determinación de la deuda tributaria.

Volviendo al concepto de evasión fiscal o tributaria, ésta en palabras de Villegas

“es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas, violatorias de disposiciones legales” (Villegas 2002:538)

Desglosando el anterior concepto planteado se puede decir que constituye una evasión tributaria, no solo la evitación total del pago de la obligación tributaria sino también la

disminución del monto debido. Además, debe estar referida a un determinado país cuyas leyes tributarias se transgreden y solo puede producirse por parte de aquellos que están obligados jurídicamente a pagar un tributo al fisco. Tal sentido, no se constituye una evasión fiscal, cuando aquellos que estando encuadrados en el hecho imponible de un tributo no han sido establecidos como sujetos pasivos por la ley.

Siguiendo el análisis planteado, la evasión fiscal comprende a todas aquellas conductas contrarias a derecho que tengan como principal resultado la eliminación o disminución de la carga tributaria prescindiendo del factor de que tales conductas sean fraudulentas o simplemente omisivas. Además, toda evasión fiscal es una violación a las disposiciones legales, por la tanto, antijurídica. La pugna de la conducta con la norma tributaria convierte a esa conducta en ilícita, con prescindencia de que el derecho privado no le atribuya consecuencias jurídicas. (Villegas 2002)

Con relación a la denominada evasión legal del tributo, en virtud de lo que actualmente se entiende como evasión, no resulta aceptable la existencia de la misma. De todas formas, la doctrina se ha encargado de mencionar algunas circunstancias que constituirían una evasión legal. Así, cuando el legislador dispensa del pago de tributo a una determinada categoría de personas, se produce una evasión organizada por la ley, en la que no se desea convertir en contribuyente a alguien quien prima facie pariera serlo. Si hay exención no hay mandato de pago conectado al presupuesto de hecho como consecuencia de su realización, y no hay por la tanto obligación tributaria. No paga por acogerse a una exención y por lo tanto no es un evasor fiscal.

En la misma línea de pensamiento, también se menciona como evasión legal la situación del contribuyente que aprovechando la falta de previsión del legislador, utiliza las lagunas legales y acomoda sus asuntos en forma tal de no recaer sobre el hecho imponible sin violar ningún texto ni disposición legal. Esto es lo que se conoce como evasión por aprovechamiento de lagunas legales. De todas maneras,

“si existe el aprovechamiento de una regulación legal, quizás no muy eficiente o demasiado liberal, y dicha norma deficiente es utilizada para alterar la realidad mediante la distorsión o simulación de la forma jurídica, estamos ante la llamada elusión fiscal”, tratándose de una conducta ilegal. (Villegas 2002:541)

La doctrina suele mencionar otro aparente tipo de evasión legal, que en definitiva solo se encuadra como problemas de adecuación de las circunstancias fácticas ocurridas al hecho imponible descrito. Se trata tan solo del encuadre del contribuyente en un hecho imponible diferente del que antes lo comprendía, no habiendo por lo tanto, una evasión de ningún tipo. Constituyen tales casos supuestos de no sujeción a la norma tributaria, ya que no se configura el hecho generador previsto necesario para el mandato de pago, por una simple abstención, o bien por haber incurrido en formas jurídicas alternativas que no han sido ficticias o simuladas. (Villegas 2002).

Capítulo 2: Los aportes proporcionados por el Derecho Comparado

El Derecho Comparado ofrece la oportunidad de confrontar las normativas vigentes en los diferentes países de acuerdo a la temática aquí planteada, identificando a aquellos que cuentan con una legislación más o menos acorde a las necesidades que plantea la sociedad contemporánea. Así, se dispone del contexto más lejano, entendido éste como el Viejo Continente -Europa-, avanzando hacia América Latina, para concluir el capítulo con la Argentina, en una suerte de síntesis de antecedentes sobre la legislación referida.

2.1. Europa

2.1.1. España

Desde el punto de vista de la aplicación retroactiva de las leyes, cabe decir que en un primer momento, la legislación española no cuenta con un dicho carácter. Es decir, la validez de sus leyes rige solo para los actos acaecidos una vez iniciada su vigencia, y hasta su derogación, o de corresponder, hasta una eventual declaración de inconstitucionalidad de dicha ley.

Este principio de irretroactividad, resulta claramente asimilable al establecido por el derecho argentino, y así como lo es para la legislación nacional, también resulta de una importancia esencial para el derecho español desde un punto de vista de la seguridad jurídica, y teniendo en cuenta el alcance y eficacia del ya conocido principio de legalidad. (Cuesta Arzamendi, 2008)

El principio de irretroactividad se encuentra establecido en el art. 25.1 de la Constitución española, donde se lo determina explícitamente para toda la materia sancionatoria, dictaminando que nadie puede ser condenado a causa de sus acciones u omisiones, las cuales de acuerdo a la legislación vigente en ese momento, no constituyan delito o falta. (Cuesta Arzamendi, 2008)

Dicho artículo reza:

“Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento.” (Cuesta Arzamendi, 2008:16)

Asimismo, el código penal español establece también dicho principio, cuando en su artículo 2.1 dispone:

“No será castigado ningún delito ni falta con pena que no se halle prevista por ley anterior a su perpetración. Carecerán, igualmente, de efecto retroactivo las leyes que establezcan medidas de seguridad”. (Cuesta Arzamendi, 2008:16)

Sin embargo, y tal como se establece en el derecho argentino, el principio de irretroactividad no cuenta con un carácter absoluto, sino que cuenta con sus determinadas excepciones. En materia penal, el derecho español admite la posibilidad de la aplicación retroactiva de leyes, siempre que cumplan con los requisitos establecidos, de consistir en una ley penal más favorable para el condenado que la vigente anteriormente. Para calificar como ley más benigna, se exige que la nueva normativa descriminalice un comportamiento, o en que imponga sanciones de menor cuantía que las establecidas por la ley anterior. (Cuesta Arzamendi, 2008)

El Código Penal español, en su artículo 2.2 admite esta excepción al principio de irretroactividad, y lo hace con gran extensión y flexibilidad, dictando:

“No obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena”. (Cuesta Arzamendi, 2008:19)

Dicha retroactividad se produce entonces, siempre y cuando no esté extinguida aun la responsabilidad penal. Por el contrario, no es procedente la revisión una vez que la sentencia ha sido cumplida en su totalidad. Así lo dispone la disposición transitoria sexta del Código Penal español.

Sin embargo, como no es siempre sencilla la tarea de determinar qué ley penal es más favorable, para así poder ser aplicada, como por ejemplo cuando han de ser comparadas penas de diversas naturaleza, el artículo 2 se extiende, y aclara en su segunda parte en caso de duda sobre la determinación de la ley más favorable, será oído el reo. Aun así, cabe aclarar que más allá de la condición de oír al condenado, la decisión final sobre qué ley aplicar corresponde siempre al Juez o Tribunal, quien no tiene la obligación de seguir la opinión vertida por aquel. (Cuesta Arzamendi, 2008)

Por otro lado, lo que se prohíbe de raíz en este derecho, es la noción de combinar los preceptos más favorables de la ley anterior y de la ley nueva, haciendo nacer así una tercera ley, que consistiría en la ley más favorable. La posibilidad de aplicar la ley más favorable existe, pero debe llevarse a cabo analizando cada una de ellas en su totalidad.

También en el derecho español se analiza la situación de las leyes intermedias. Esta constituye una cuestión particular que se origina, cuando la ley que regía al momento de acaecer el hecho delictivo fue derogada por una ley posterior más favorable, la cual, a su vez, está ya derogada en el momento del juicio, al haberse dictado una nueva ley, la cual resulta de mayor severidad. Ante estos casos la doctrina española en su opinión mayoritaria, considera de aplicación la ley intermedia favorable. (Cuesta Arzamendi, 2008)

Esta postura remarca aún más la vigencia de la posibilidad de aplicación retroactiva siempre que sea más benigna y favorecedora para la situación del acusado.

Por último, el artículo 2 que venimos analizando, en su parte final, analiza el supuesto de las leyes temporales. Estas son las que suelen dictarse para enfrentar circunstancias excepcionales, tales como guerras o crisis económica, y mediante las cuales se sanciona con mayor severidad que lo ordinario determinadas figuras delictivas, y que pierden su vigencia cuando aquellas circunstancias dejan de existir.

El art. 2.2 del código penal español dicta que los hechos cometidos bajo la vigencia de una ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario.

De esta parte final del artículo, se rescata que cuando la ley temporal más severa, cesa su vigencia, recobra su vigencia la ley anterior más benigna, pero sin posibilidad de ser ésta aplicada. Si la ley estable y más benigna fuese aplicada retroactivamente, la ley temporal perdería gran parte de su eficacia y no habría tenido razón de existir. En este aspecto excepcional, el derecho español se aleja de la aplicación retroactiva en beneficio del acusado, a diferencia de la mayoría de los casos, anteriormente desarrollados. (Cuesta Arzamendi, 2008)

2.2. América

2.2.1. México

Al igual que en la República Argentina, México reconoce como principio predominante el de la irretroactividad de sus leyes, otorgándole a estas valor desde su entrada en vigencia hacia adelante. Dicho principio se encuentra receptada en el artículo 14 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, el cual dicta que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. (GARCIA SAAVEDRA, 1994)

Contrario sensu a lo escrito en ese artículo, se puede entender la posibilidad de aplicación retroactiva de las leyes siempre que no sean perjudicados los intereses de terceras personas

El principio de la aplicación retroactiva de leyes en México, se aborda en el Código Penal Federal Mexicano, en su artículo 56, y en el Código Federal de Procedimientos Penales, en el artículo 553. Dichos enunciados rezan lo siguiente:

Artículo 56 del Código Penal Federal mexicano: Cuando entre la comisión de un delito y la extinción de la pena o medida de seguridad entrare en vigor una nueva ley, se estará a lo dispuesto en la más favorable al inculcado o sentenciado. La autoridad que esté conociendo del asunto o ejecutando la sanción, aplicará de oficio la ley más favorable. Cuando el reo hubiese sido sentenciado al término mínimo o al término máximo de la pena prevista y la reforma disminuya dicho termino, se estará a la ley más favorable. Cuando el sujeto hubiese sido sentenciado a una pena entre el término mínimo y el término máximo, se

estará a la reducción que resulte en el término medio aritmético conforme a la nueva norma. (García Saavedra, 1994)

Artículo 553 del Código Federal de Procedimientos Penales: El que hubiese sido condenado por sentencia irrevocable y se encuentre en los casos de conmutación de sanciones o de aplicación de ley más favorable a que se refiere el código penal, podrá solicitar de la autoridad jurisdiccional o del poder ejecutivo, en su caso, la conmutación, la reducción de pena o el sobreseimiento que procedan, sin perjuicio de que dichas autoridades actúen de oficio y sin detrimento de la obligación de reparar los daños y perjuicios legalmente exigibles.

De estos dos artículos, se observa la oportunidad que el derecho mexicano otorga de elegir entre la ley vigente al momento de la comisión del delito, y que regía sus consecuencias, y la ley nueva, conformada por una regulación distinta a ese hecho fáctico, reconociéndose la aplicación retroactiva de la ley más beneficiosa para el reo. La legislación mexicana, además de permitir la retroactividad, se encuentra legalmente obligada a aplicarla cuando esta beneficie al acusado, bien sea que proceda la conmutación, reducción de la pena o el sobreseimiento. (García Saavedra, 1994)

Esta obligación se refleja en el caso de que, si por ignorancia o desconocimiento de la nueva ley, o bien por inacción por parte del acusado o sentenciado, este no recurriera ante la autoridad jurisdiccional solicitando la aplicación de dicho beneficio, dicho órgano deberá actuar de oficio, ejecutando la aplicación obligatoria de la retroactividad de la ley más benigna. (García Saavedra, 1994)

2.2.2. Colombia

En Colombia, el tema de estudio que nos compete, se encuentra plasmado en el artículo 6° del Código Penal, el cual trata dos principios los cuales, aunque resultan diversos, guardan

una estrecha relación entre sí: el principio de favorabilidad y el principio de prohibición de retroactividad.⁶

Su fundamento en la Constitución colombiana se encuentra en el artículo 29 inciso 3º, el cual dicta que en materia penal la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. El artículo 6º del Código Penal repite dicho principio agregando que ello también rige para los condenados. Por último, el artículo 6º del Código de Procedimiento Penal también lo incorpora, aunque detallando que para que pueda ser aplicado en el proceso penal debe tratarse de una ley con efectos sustanciales.⁷

Este principio admite concluir que en Colombia se le da preferencia a la ley favorable por encima de la ley restrictiva, en aquellos casos de que resulte aplicable una ley posterior a la que estaba vigente en el momento de la comisión del hecho.

En las mencionadas normativas se encuentra plasmado el principio de la ley previa, el cual dicta, entre otras cosas, que la ley aplicable en un determinado caso será aquella vigente en el momento de la comisión del hecho. Se establece así, la prohibición al Poder Legislativo de la creación de un derecho penal retroactivo y al Judicial, su aplicación.⁸

En base a lo expuesto, se deduce la imposibilidad, en un primer momento, de la aplicación extractiva de la ley penal, esto es, la retroactividad o la ultractividad de la misma.

La excepción a este principio, encuentra su fundamento en el inciso segundo del art. 6 de la ley 599/00, que es la simple repetición del art. 29 inciso 3º de Constitución Política de Colombia, los cuales consagran el axioma por vía de excepción al establecer la admisión de la retroactividad de la ley más favorable. Dicha retroactividad, no es únicamente de la ley

6 Conf. Foro Penal General – ARCHIVO JUEVES, 27 DE ENERO DE 2011 - PRINCIPIOS RECTORES DE LA LEY PENAL – 27/01/2001. Consultada 10/11/2013. Disponible en: <http://jbpenalgeneral.blogspot.com.ar/2011/01/06-principios-rectores-de-la-ley-penal.html>

7Conf. Foro Penal General – ARCHIVO JUEVES, 27 DE ENERO DE 2011 - PRINCIPIOS RECTORES DE LA LEY PENAL – 27/01/2001. Consultada 10/11/2013. Disponible en: <http://jbpenalgeneral.blogspot.com.ar/2011/01/06-principios-rectores-de-la-ley-penal.html>

8 Conf. Universidad de Antioquia - Facultad de Derechos y Ciencias Políticas – Publicaciones - Estudios de Derecho - 04/11/2007 Consultada 15/11/2013. Disponible en: <http://www.udea.edu.co/portal/page/portal/bibliotecaSedesDependencias/unidadesAcademicas/FacultadDerechoCienciasPoliticas/PublicacionesMedios/EstudiosDerecho/SegundaEpoca>

sustancial, sino que es también para la ley de procedimiento o para la ley de ejecución penal, y resulta extensible también a los “condenados” imputables o inimputables.⁹

Dado que la irretroactividad es un principio protector para el acusado, la excepción al mismo debe ser únicamente in bonam parte, y tiene que estar inspirada en el principio de favorabilidad. La condición irretroactiva de la ley penal se deja de lado cuando ella es más benigna que la ley precedente, lo cual se encuentra su fundamento por la vigencia amplia del postulado del favor rei.¹⁰

La favorabilidad, en el derecho colombiano, no consiste en un principio de interpretación de la ley penal, sino que es una directriz otorgada para elegir la ley aplicable en el caso que se presente una sucesión en el tiempo de leyes penales. Dicha directriz, se encuentra plasmada en el artículo 44 de la ley 153. El mismo reza:

“En materia penal la ley favorable o permisiva prefiere en los juicios a la odiosa o restrictiva, aun cuando aquella sea posterior al tiempo en que se cometió el delito. Esta regla favorece a los reos condenados que estén sufriendo su condena.”¹¹

En el artículo siguiente, el 45 se establece que la disposición tiene las siguientes aplicaciones: La nueva ley que quita explícita o implícitamente el carácter de delito a un hecho que antes lo tenía, envuelve indulto y rehabilitación. Si la ley nueva minorada de un modo fijo la pena que antes era también fija, se declarará la correspondiente rebaja de pena. Si la ley nueva reduce el máximo de la pena y aumenta el mínimo, se aplicará de las dos leyes la que invoque el interesado. Si la ley nueva disminuye la pena corporal y

9 Conf. Universidad de Antioquia - Facultad de Derechos y Ciencias Políticas – Publicaciones - Estudios de Derecho - 04/11/2007 Consultada 15/11/2013. Disponible en:

<http://www.udea.edu.co/portal/page/portal/bibliotecaSedesDependencias/unidadesAcademicas/FacultadDerechoCienciasPolíticas/PublicacionesMedios/EstudiosDerecho/SegundaEpoca>

10 Conf. Universidad de Antioquia - Facultad de Derechos y Ciencias Políticas – Publicaciones - Estudios de Derecho - 04/11/2007 Consultada 15/11/2013. Disponible en:

<http://www.udea.edu.co/portal/page/portal/bibliotecaSedesDependencias/unidadesAcademicas/FacultadDerechoCienciasPolíticas/PublicacionesMedios/EstudiosDerecho/SegundaEpoca>

11 Conf. Universidad de Antioquia - Facultad de Derechos y Ciencias Políticas – Publicaciones - Estudios de Derecho - 04/11/2007 Consultada 15/11/2013. Disponible en:

<http://www.udea.edu.co/portal/page/portal/bibliotecaSedesDependencias/unidadesAcademicas/FacultadDerechoCienciasPolíticas/PublicacionesMedios/EstudiosDerecho/SegundaEpoca>

aumenta la pecuniaria, prevalecerá sobre la ley antigua. Los casos dudosos se resolverán por interpretación benigna.¹²

Si la ley posterior favorece al imputado, debe ser aplicada en forma retroactiva; pero si resulta desfavorable, continuará siendo de aplicación la ley antigua, de manera ultraactiva a los delitos cometidos con anterioridad a la finalización de su vigencia. La ultraactividad supone un caso aún no juzgado con sentencia definitiva, pues a los condenados se les aplicó precisamente la ley anterior favorable. La retroactividad, en cambio, es aplicable tanto en los casos juzgados como en los no juzgados; en los casos juzgados, se cambia de oficio la sentencia, mientras que en los no juzgados se dicta la sentencia directamente de acuerdo a las nuevas disposiciones.

En síntesis, en Colombia tanto el favor rei como el favor liberatis, tienen respaldo y validez tanto constitucional como legal, y concluyen en la admisión de la retroactividad, es decir, la aplicación de una ley posterior a los hechos llevados a cabo en la previa al inicio de su vigencia formal, sea que hayan sido juzgados o no definitivamente; y en la de ultraactividad, tomada esta como proyección de la ley ya derogada, la cual será aplicada inclusive luego de terminada su validez, al hecho cometido durante su vigencia.¹³

2.2.3. Bolivia

La legislación boliviana, así como la gran mayoría de las legislaciones ha coincidido en la cuestión de la irretroactividad de la ley penal, fomentando la procedencia únicamente de la retroactividad en determinadas situaciones, especialmente cuando la nueva ley penal es más benigna en relación al imputado.¹⁴

12 Conf. Foro Penal General – ARCHIVO JUEVES, 27 DE ENERO DE 2011 - PRINCIPIOS RECTORES DE LA LEY PENAL – 27/01/2001. Consultada 10/11/2013. Disponible en: <http://jbpenalgeneral.blogspot.com.ar/2011/01/06-principios-rectores-de-la-ley-penal.html>

13 Conf. Foro Penal General – ARCHIVO JUEVES, 27 DE ENERO DE 2011 - PRINCIPIOS RECTORES DE LA LEY PENAL – 27/01/2001. Consultada 10/11/2013. Disponible en: <http://jbpenalgeneral.blogspot.com.ar/2011/01/06-principios-rectores-de-la-ley-penal.html>

14 Conf. EUMED.Net – Contribuciones a las Ciencias Sociales – Julio de 2011 - LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BOLIVIA - 05/07/2011 Consultada: 14/11/2013. Disponible en: <http://www.eumed.net/rev/cccss/13/aass.htm>

Sin embargo, a raíz de la vigencia de la Nueva Constitución Política del Estado, Bolivia modificó sustancialmente su régimen referido a la extractividad de la ley penal, mediante su art. 123, el cual dicta lo siguiente: “La ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o al imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución”.¹⁵

Tal como se plasma en el artículo mencionado, la retroactividad de la ley penal ya no solo procede cuando la ley es más benigna, sino que también es retroactiva en materia de corrupción, es decir, que si ahora fuesen tipificadas nuevas conductas delictivas, las mismas serán válidas como fundamento para el procesamiento de aquellas personas que hubiesen cometido actos de corrupción, los cuales no estaban tipificados anteriormente como delitos.

Con la entrada en vigencia de la Nueva Constitución Política del Estado, y por disposición del art. 123 del ese cuerpo normativo, se promulgó la Ley N° 004, con fecha 31 de marzo de 2010, por el Presidente de Bolivia, Evo Morales Ayma, la cual se caracterizó por establecer procedimientos en el marco de la Constitución Política del Estado, leyes, tratados y convenios internacionales, destinados a prevenir, investigar, procesar y sancionar actos de corrupción llevados a cabo por funcionarios y servidores públicos, como así también por ex funcionarios públicos, efectuados en el ejercicio de sus funciones, y personas naturales o jurídicas y representantes legales de personas jurídicas, públicas o privadas nacionales o extranjeras que comprometan o afecten recursos del Estado, así como recuperar el patrimonio afectado del Estado mediante los órganos jurisdiccionales competentes. Tal es como quedó establecido en el primer artículo de dicha normativa.¹⁶

15 EUMED.Net – Contribuciones a las Ciencias Sociales – Julio de 2011 - LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BOLIVIA - 05/07/2011 Consultada: 14/11/2013. Disponible en:

<http://www.eumed.net/rev/cccss/13/aass.htm>

16 Conf. EUMED.Net – Contribuciones a las Ciencias Sociales – Julio de 2011 - LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BOLIVIA - 05/07/2011 Consultada: 14/11/2013. Disponible en:

<http://www.eumed.net/rev/cccss/13/aass.htm>

A raíz de la promulgación de esta Nueva Constitución Política del Estado, se admite en Bolivia la aplicación retroactiva de la ley penal, siempre que consista en materia de corrupción, para llevar adelante la investigación, procesamiento y sanción a aquellos funcionarios y ex funcionarios públicos que hayan cometido hechos delictivos en el ejercicio de sus funciones.¹⁷

Respecto de la retroactividad de la ley penal, el art. 123 de la Constitución Política del Estado dicta que la ley solo dispone para lo venidero y no tendrá efecto retroactivo, excepto en materia laboral, cuando lo determine expresamente a favor de las trabajadoras y de los trabajadores; en materia penal, cuando beneficie a la imputada o el imputado; en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar los delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado; y en el resto de los casos señalados por la Constitución.

Según el autor Wilder Quiroz, el citado artículo 123, extendió la concepción clásica de aplicación retroactiva de la ley, permitiendo así la posibilidad de juzgar a los ex funcionarios por aquellos delitos cometidos que califiquen como actos de corrupción. Por lo que a raíz de esta norma constitucional, cabe considerar a la retroactividad, no solo como un principio benefactor para las personas en materia laboral y penal, sino también beneficioso para el Estado en materia de corrupción de funcionarios.¹⁸

De este modo, la Constitución boliviana manifiestamente admite la aplicación retroactiva de la ley penal desfavorable, con la condición de que se trate de delitos de funcionarios o ex funcionarios públicos que cometan actos delictivos en materia de corrupción. Del mismo modo, dicha Constitución también prevé la retroactividad de la nueva ley penal más benigna, de similar procedimiento a los ya analizados en diferentes países.¹⁹

17 Conf. EUMED.Net – Contribuciones a las Ciencias Sociales – Julio de 2011 - LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BOLIVIA - 05/07/2011 Consultada: 14/11/2013. Disponible en: <http://www.eumed.net/rev/cccss/13/aass.htm>

18 Conf. EUMED.Net – Contribuciones a las Ciencias Sociales – Julio de 2011 - LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BOLIVIA - 05/07/2011 Consultada: 14/11/2013. Disponible en: <http://www.eumed.net/rev/cccss/13/aass.htm>

19 Conf. EUMED.Net – Contribuciones a las Ciencias Sociales – Julio de 2011 - LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BOLIVIA - 05/07/2011 Consultada: 14/11/2013. Disponible en: <http://www.eumed.net/rev/cccss/13/aass.htm>

Asimismo, esta ley N° 004 además de admitir la retroactividad de la ley penal desfavorable, introdujo la imprescriptibilidad de los delitos de corrupción, es decir, que además de ser retroactiva la ley penal es imprescriptible en relación a aquellos hechos de corrupción que fueron cometidos hace muchos años y que anteriormente no eran considerados delitos.²⁰

2.2.4. Chile

El principio predominante en el continente de la irretroactividad de la ley, se mantiene también en la república vecina de Chile. En su legislación, el derecho trasandino dispone que la ley solo pueda disponer para lo futuro y no tenga jamás efecto retroactivo. La limitación se da en el caso las leyes interpretativas, las cuales son destinadas a declarar el sentido de otras leyes, y son automáticamente incorporadas a las leyes para las que fueron destinadas a interpretar. Por esto, se considera que tienen ficticiamente la misma fecha de validez y vigencia que ellas. Aun así, se establece la salvedad de que no pueden afectar de ningún modo los efectos de las sentencias dictadas en el tiempo intermedio a la existencia de ambas.

Es decir, el principio predominante en materia de efectos de la ley en el tiempo es la irretroactividad. Una excepción general son las leyes interpretativas en la forma que se ha comentado, y que se halla plasmado en el artículo 9.

Empero, dicho principio se encuentra establecido en una norma puramente legal y no constitucional. Más allá de lo concluyente que resultan sus términos, el principio obliga al juez, mas no al legislador, quien cuenta con la libertad de establecer un precepto legal contrario a otro precepto legal, con el único límite de la Constitución chilena. De este modo, se da la situación en la cual el Poder Legislativo puede modificar el principio de irretroactividad, mediaste el dictado de leyes que tengan un efecto retroactivo. Sin embargo, cabe aclarar, que por mandato constitucional hay dos categorías de materias en las que ninguna ley puede ser retroactiva.

20 Conf. EUMED.Net – Contribuciones a las Ciencias Sociales – Julio de 2011 - LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BOLIVIA - 05/07/2011 Consultada: 14/11/2013. Disponible en: <http://www.eumed.net/rev/cccss/13/aass.htm>

En primer lugar, las leyes penales no pueden ser retroactivas dado que está determinado específicamente en la Constitución el principio de irretroactividad. Dicho principio, el cual es nuestra materia de estudio, se encuentra en el artículo 19 N°3, cuyo inciso cuarto dicta que "nadie puede ser juzgado por comisiones especiales, sino por el tribunal que le señale la ley y que se halle establecido con anterioridad por ésta". Este es denominado por el derecho chileno como el principio de la existencia previa del tribunal; y el inciso séptimo, el cual insta que ningún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado. Este es el ya reconocido Principio de la legalidad de la pena.

La retroactividad encuentra otra limitación en el derecho chileno, la cual es establecida por los derechos constitucionales. Esto significa que un derecho que se encuentra garantizado constitucionalmente no puede ser privado de sus efectos mediante la declaración de una ley posterior sino en los términos previstos por la propia Constitución. Entendiendo que mediante la retroactividad de una ley se pueden afectar derechos que una persona ya posee, se condiciona a que si un derecho afectado es determinado por la Constitución, la ley retroactiva sería inconstitucional por contrariar a la ley máxima chilena. Dado que el principio imperante es la irretroactividad de la ley, la retroactividad, tomada ésta como el efecto excepcional de que una ley actúe sobre actos acaecidos previamente a su comienzo de validez, resulta siempre de derecho estricto, y por consiguiente debe establecerse por el legislador de manera expresa.

La retroactividad en Chile es considerada como una institución extremadamente excepcional, la cual afecta la seguridad jurídica. Es por esto, que la retroactividad nunca es presumida, y en los dos casos límites mencionados, como en materia penal y de garantías constitucionales, ella no es procedente ni siquiera bajo norma legal expresa. Siguiendo el principio de irretroactividad de la ley, los jueces tienen en esas materias la obligación de interpretar y aplicar las leyes de un modo que no resulte retroactivo.

Sin embargo, la experiencia no tardó en mostrar que enunciar el principio de irretroactividad era más simple que aplicarlo, ante los casos de modificaciones legislativas. Fue por esto, que se procedió al dictado de una ley que se encargara de regir estas materias, brindándole al juez criterios para la aplicación del principio de irretroactividad. Esta es la

Ley sobre Efecto Retroactivo de las Leyes, de 1861, la cual otorga soluciones para varios conjuntos de materias. No cuenta con una estructura sistemática sino que es más bien un listado de soluciones prácticas. Además, cuenta con un carácter supletorio, es decir, rige respecto de aquellas leyes que no regulan sus efectos en el tiempo por sí mismas.²¹

Es por esto que la aplicación de esta ley resulta inusual, dado que la legislación chilena en general cuenta con reglas transitorias sobre su aplicación, las cuales eliminan de antemano los conflictos temporales que pudiere desencadenar el cambio de legislación.

2.3. Antecedentes legislativos en la República Argentina

2.3.1. Ley 23.711

En el año 1990 en Argentina se dictó la ley Penal Tributaria 23.711, cuya entrada en vigencia introdujo un fundamental cambio dentro del derecho penal tributario del país. Dicha ley fue dictada por el Congreso de la Nación, en ejercicio de la atribución otorgada por el artículo 67, inciso 11 de la Constitución Nacional y se caracterizó por ser una ley penal especial complementaria del Código Penal, la cual convirtió diversas infracciones fiscales en delitos dolosos, pasando estos a ser reprimidos con pena de prisión.

Hasta ese entonces, las infracciones tributarias, aun las más graves, eran conceptualizadas como meras contravenciones, debido a la necesidad de no despojar a los fiscos provinciales del poder disuasorio de las sanciones. De este modo, estaba arraigada la idea de que la reserva del poder tributario por parte de las provincias implicaba el correlativo poder de policía para sancionar las infracciones.

El debate doctrinario sobre estas cuestiones llegó al Congreso de la Nación en el año 1973, en oportunidad de proponerse la incorporación al Código Penal de diversas infracciones tributarias, con el objetivo de poder aplicar a las mismas, sanciones privativas de la libertad. En este debate se argumentó acerca de la supuesta inconstitucionalidad de tal

²¹ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley Ley N° 23.711. Fecha: 05/02/2008. Consultada 21/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

incorporación, alegando que se invadía la esfera de reserva de los poderes provinciales. En contra de esta idea hubo quienes sostuvieron que los delitos fiscales eran delitos "comunes". Sin embargo la postura mayoritaria fue la primera por lo que la Ley N° 20.658 sólo instauró penas privativas de la libertad para la evasión de tributos cuya recaudación estaba a cargo de la Dirección General Impositiva.

Este régimen fue derogado en 1978, con la simultánea reforma de la figura de la defraudación de la Ley N° 11.683, estableciéndose pena de prisión para quienes fuesen reincidentes y para aquellos que evadieran sumas superiores al mínimo fijado. La no incorporación al Código Penal implicó un disímil trato para los infractores fiscales, dependiendo que el defraudado fuese el fisco nacional o los erarios provinciales. Así se dejaba a las provincias en una situación de indefensión frente a los ataques más graves.

El proyecto inicial de la Ley N° 23.771 incluía, en su artículo 18° una norma que establecía su incorporación al Código Penal, con lo cual el régimen represivo sería aplicable por igual a las infracciones de las leyes tributarias nacionales, como así de las provinciales y también municipales. Este artículo no fue incorporado al texto definitivo, debido a que tal inclusión se consideraba innecesaria, ya que se partió del supuesto de que la evasión contaba con el carácter de delito. En esta oportunidad se evitó el debate habido en los años 1973 y 1974 y surgió así una situación novedosa en el derecho tributario argentino, caracterizada por la existencia de un régimen parcialmente unificado de tipos infraccionales y de sanciones, susceptibles de ser aplicados a las infracciones cometidas en cada uno de los niveles de poderes tributarios existentes.²²

Esto significó que desde el punto de vista del derecho positivo argentino la cuestión referida a los delitos tributarios quedó planteada en los siguientes términos: por un lado, se establecieron los delitos fiscales, cuyas distintas figuras quedaron contempladas por esta ley 23.771, mientras que por otro lado se mantuvieron las contravenciones fiscales, subsistentes

²² Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley Ley N° 23.711. Fecha: 05/02/2008. Consultada 21/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

en el régimen general tributario nacional regulado por ley 11.683 y en los ordenamientos fiscales provinciales.²³

La ley 23.711 configuró en su artículo 1 la figura de la evasión simple, reprimiendo aquellas conductas de quien fuese responsable, bien sea por deuda propia o ajena, de ocasionarle un perjuicio patrimonial al fisco mediante la utilización de cualquier ardid o engaño, para generar el ocultamiento o la modificación de su real situación económica, teniendo por objetivo evitar el pago de tributos cuando tuviese la obligación de hacerlo. En su segundo artículo, la ley establecía el agravamiento de la figura de evasión al elevar la pena de prisión aplicable, siempre que el monto evadido superase el mínimo establecido, o si bien el acusado hubiese registrado dos condenas anteriores por dicha infracción, más allá de cual fuese el monto evadido.²⁴

Una aclaración de mucha importancia finalizaba el segundo artículo de la ley 23.711, dictando que los montos establecidos como topes mínimos para que se configurase la comisión del delito, serían actualizados mensualmente de acuerdo a la variación que experimentara un índice de precios determinados publicado el INDEC. Actualmente, dicha aclaración puede declararse como de una gran importancia, dado que su no inclusión en la ley 24.769 (la cual reemplazaría en el año 1997 a la 23.711) sería una de las causales del conflicto generado con la ley penal tributaria de 2011, la 26.735, tal como se analizará en el capítulo 4 del presente trabajo.²⁵

Por su parte, la ley también reprimía con prisión, en su artículo 3, al que utilizando declaraciones juradas falsas, o cualquier otro ardid o engaño, evadiese total o parcialmente el pago de los aportes que estuviere obligado a hacer a los organismos nacionales de

²³ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley Ley N° 23.711. Fecha: 05/02/2008. Consultada 21/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

²⁴ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley Ley N° 23.711. Fecha: 05/02/2008. Consultada 21/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

²⁵ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley Ley N° 23.711. Fecha: 05/02/2008. Consultada 21/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

seguridad social, siempre que durante un período mensual hubiere evadido un monto que exceda el mínimo establecido.²⁶

Se configuraron como delitos fiscales, aunque con penas de menor gravedad, la obtención fraudulenta de exenciones o desgravaciones impositivas, la omisión por parte del obligado de presentar sus declaraciones juradas correspondientes, y la de inscribirse y actuar como agente de retención o percepción a quien le correspondiese. Por su parte, en el artículo 8 se castigaba con pena de prisión al agente de retención propiamente inscripto que no depositare o mantuviere en su poder, total o parcialmente el tributo percibido o retenido.²⁷

La ley 23.711 castigaba al empleador que estando obligado a inscribirse como responsable del pago de los aportes y contribuciones a los organismos nacionales de seguridad social, no lo hiciera en la forma correspondiente.

Por otro lado, se asentó como delito fiscal el accionar fraudulento de quien había tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial en su contra, por lo que generaba intencionalmente su propia insolvencia patrimonial, o la de otro en los casos de mandato o representación, con el fin de imposibilitar el cobro de tributos u obligaciones previsionales. Este delito fue el que se dio a llamar “insolvencia fiscal fraudulenta”. La ley también castigaba las facturaciones o valuaciones excesivas con el fin de percibir beneficios o exenciones impositivas.²⁸

Se estableció para todos los delitos tipificados por esta ley que las escalas penales serian incrementadas en un tercio del mínimo y del máximo para aquellos casos en que el participe fuese funcionario público, y los cometiese en el ejercicio de sus funciones.

26 Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley Ley N° 23.711. Fecha: 05/02/2008. Consultada 21/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

27 Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley Ley N° 23.711. Fecha: 05/02/2008. Consultada 21/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

28 Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley Ley N° 23.711. Fecha: 05/02/2008. Consultada 21/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

Para aquellas situaciones en las que se tratase de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras entidades de la misma índole la pena de prisión aplicable correspondería a los directores, síndicos, administradores, representantes o afines que hubiesen intervenido en el hecho punible.²⁹

Por su parte, a aquellos funcionarios públicos, escribanos, contadores públicos o apoderados que utilizaren y abusaren intencionalmente de sus potestades, permitiendo mediante sus actos que los delitos previstos en la ley fuesen cometidos, se les aplicaría la pena de inhabilitación por el doble de la condena.

El artículo 14 de la ley otorgaba un beneficio al imputado, caracterizado por la declaración de extinción de la acción penal. Esta resultaba procedente en el caso de que a la pena requerida por la acusación fiscal fuese aplicable la condena de ejecución condicional, o cuando fuese presumible que ante una condena correspondería la ejecución condicional y el infractor aceptase la pretensión fiscal. Este beneficio se otorgaría por única vez mediante el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones incumplidas por el infractor.³⁰

En todos los procesos por los delitos tipificados por la ley 23.711, se declaró competente para entender la justicia federal cuando los tributos correspondiesen al Gobierno nacional.

2.3.2. Ley 24.769

La ley 23.771 tuvo una efímera vigencia, ya que apenas llegó a cumplir los 6 años de vida. En palabras de Oscar Eduardo Romera *“lamentablemente, la ley 23.771 no cumplió con la*

29 Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley Ley N° 23.711. Fecha: 05/02/2008. Consultada 21/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

³⁰ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley Ley N° 23.711. Fecha: 05/02/2008. Consultada 21/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

*labor propedéutica y educativa en la formación de una conciencia social de censura hacia hechos que con anterioridad hayan gozado de una mayor tolerancia”*³¹

Fue reemplazada por la ley 24.769, la cual fue sancionada en el año 1996. Esta nueva norma legal despejó toda incertidumbre en relación al ámbito de validez espacial en el cual resultaba aplicable la ley penal tributaria que había existido con su predecesora, la 23.771, dado que ésta no había sido determinante con relación a si resultaba aplicable o no en las jurisdicciones provinciales y municipales. De hecho, la 24.769 expresaba claramente en la descripción de los delitos infraccionales respectivos, que dichas improcedencias se referían únicamente a aquellos tributos correspondientes al Fisco Nacional.³²

Más allá de esta diferencia entre ambas leyes, en su esencia no se diferenciaron mucho entre sí, manteniendo la vigencia de la mayoría de sus figuras penales, pero variando principalmente la cuestión relativa al detalle de los montos, dado el cambio de moneda de curso legal que experimentó el país en esos años, pasando de australes a pesos; y modificando también el quantum de las penas, estableciéndose una mayor gravedad a la hora de determinar los años de prisión correspondientes a cada delito.

En su primer artículo, la ley 24.769 trató el delito de evasión simple de un modo similar a su antecesora, pero reprimiéndolo con mayor severidad, al pasar de una pena de prisión un mes a tres años a una de dos a seis años³³

“al obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o

31 R O R C y FC Abogados - Conferencia del Dr. Oscar Eduardo Romera en la Jornada sobre la reforma a la ley penal tributaria y su impacto en la empresa, del 29 de marzo de 2012 en la sede la "Fundación Libertad" de Rosario - NUEVAS CUESTIONES DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PENAL. REGULARIZACION ESPONTANEA, EXTINCION POR PAGO, PROBATION. COMPETENCIA FEDERAL Y PROVINCIAL. – Fecha: 01/04/2012 Consultado: 22/02/2014 Disponible en: <http://www.royr.com/index.php?page=noticia&id=22>

32 Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

33 Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$100.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.”³⁴

Esta pena se vería agravada de tres años y seis meses a nueve años de prisión cuando, acorde al artículo 2 de la ley, el monto evadido fuese superior al millón de pesos, o cuando hubiese intervenido una tercera persona o personas, con el fin de ocultar la verdadera identidad del obligado y el monto evadido excediese los doscientos mil pesos. El último agravante del artículo 2 consistía en la utilización fraudulenta de exenciones, desgravaciones, o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido superase ese mismo monto de doscientos mil pesos.³⁵

La ley 24.769 reguló en su artículo 3 la figura del aprovechamiento indebido de subsidios, de un modo similar a su predecesora mediante el dictamen:

“Será reprimido con prisión de tres años y seis meses a nueve años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, se aprovechara indebidamente de reintegros, recuperos, devoluciones o cualquier otro subsidio nacional directo de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido supere la suma de pesos cien mil (\$ 100.000) en un ejercicio anual.”³⁶

Seguía la ley en su artículo 4, tratando la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, prohibiendo el goce de exenciones o cualquier tipo de reintegros o devoluciones tributarias

³⁴ Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

³⁵ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

³⁶ Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

a través de declaraciones engañosas o cualquier ardid o engaño. Esta figura se mantenía similar a la de la ley 23.771, pero ampliaba las posibles actuaciones que podía realizar el infractor para la obtención fraudulenta, al admitir las declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión como medios para lograr el fin.³⁷

Asimismo, se imponía la prohibición de obtener y utilizar los beneficios fiscales de cualquier tipo por un plazo de diez años a aquellos infractores que se hubiesen valido de estos para cometer el delito.

En el caso de la apropiación indebida de tributos, por parte del agente de retención o percepción la figura no varió demasiado, manteniéndose intacta hasta la pena de prisión aplicable.

Se determinó en la ley 24.769 el delito de evasión en relación a los recursos de la seguridad social. El mismo rezaba en su artículo 7:

*“Será reprimido con prisión de dos a seis años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiera parcial o totalmente al fisco nacional el pago de aportes o contribuciones o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad social, siempre que el monto evadido excediere la suma de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada período”.*³⁸

Esta pena se veía agravada con prisión de tres años y seis meses a nueve años, en caso de que se verificare que el monto evadido superare la suma de cien mil pesos por cada período o si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero obligado y el monto evadido superase los cuarenta mil pesos. La apropiación

³⁷ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

³⁸ Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

indebida y la omisión por parte del agente de retención de depositar en tiempo y forma los recursos retenidos de seguridad social, no varió en relación a la ley anterior.³⁹

Respecto al delito de insolvencia fiscal fraudulenta, solo se alteró el mínimo de la pena, pasando a ser de 6 meses de prisión a 2 años. El resto de la figura se mantuvo prácticamente igual.

La ley 24.769 reconoció el delito de simulación dolosa de pago. Dicho artículo 11 decía:

*“Será reprimido con prisión de dos a seis años el que mediante registraciones o comprobantes falsos o cualquier otro ardid o engaño, simulare el pago total o parcial de obligaciones tributarias o de recursos de la seguridad social nacional o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.”*⁴⁰

Se incorporó también un nuevo delito, denominado “alteración dolosa de registros”, el cual castigaba a quien sustrajere, adulterare o de cualquier modo inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco, relativos a las obligaciones impositivas o de recursos de la seguridad social, con el fin de encubrir la real situación fiscal de un obligado.

No se vio modificada la disposición que incrementaba las escalas penales en un tercio del mínimo y del máximo, para aquellos casos en que el infractor fuese funcionario o empleado público y actuase en ejercicio o en ocasión de sus funciones, aunque se incorporó la inhabilitación perpetua a estas personas para desempeñarse en la función pública.⁴¹

39 Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

⁴⁰ Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

⁴¹ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha:

También se mantuvieron los artículos correspondientes a los delitos cometidos en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, como así también los perpetrados mediante escribanos, contadores públicos o apoderados que utilizaren y abusaren de las potestades conferidas por sus respectivos títulos profesionales, certificando actos jurídicos, balances contables, o documentación destinados a facilitar la comisión de los delitos previstos en la ley.⁴²

Se mantuvo la extinción de la acción penal por única vez, para aquellos casos en que el obligado aceptase la liquidación o determinación efectuada por el organismo recaudador, y regularizase totalmente su situación, antes de que haya sido efectuado el requerimiento fiscal de elevación a juicio.

La aplicación de la ley 24.769 quedó a cargo de la Justicia Nacional en lo Penal Económico dentro del ámbito de la Capital Federal, mientras que en el interior del país, la competencia correspondía a la Justicia Federal. Aquellas penas que fuesen establecidas en función de esta ley penal tributaria, no afectarían las sanciones administrativas fiscales correspondientes.⁴³

05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

42 Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

43 Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

Capítulo 3: Aportes Jurisprudenciales

En este Capítulo, se realiza una pequeña reseña sobre los distintos cambios jurisprudenciales de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, destacando los acontecimientos más importantes relativos a la materia en discusión.

En materia jurisprudencial, la CSJN se ha pronunciado acerca de la problemática, y actualmente se ha notado un doblamiento en su postura en sus más recientes fallos en la materia, con respecto a la línea que había marcado en un primer momento con los fallos “Argenflora S.C.A.” (1997) y “Ayerza, Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario” (1998).

3.1. Caso Argenflora S.C.A.

En el primer fallo mencionado, “Argenflora S.C.A”, la CSJN sostuvo que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna no debía ser aplicado en aquellos casos en los que la norma que tipificaba el delito mantenía su vigor y sólo variaban los reglamentos a los que remitía el tipo penal. Agregó también, que “si se aplicara indiscriminadamente el principio de la retroactividad benigna del artículo 2º del Código Penal importaría, respecto de estas leyes especiales, despojarlas a priori de toda eficacia, pues el ritmo vertiginoso con que se desenvuelve el proceso económico desactualizaría rápidamente las disposiciones anteriores que intentaban protegerlo”. De este modo, el máximo Tribunal, se posicionaba en contra de la aplicación del principio de manera automática e indeliberada cuando existía una modificación de la punibilidad de algunas conductas.

La Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, condenó en forma solidaria a Argenflora S.C.A. en su condición de responsable cambiario, y a Lino Mavolo, por infracción al régimen penal cambiario por una falta de ingreso y negociación de divisas fuera de término por las exportaciones realizadas, puniéndolos con el pago de

una multa, y por otro lado, como persona física responsable cambiaria, a Lino Mavolo en grado de autor en concurso real por infracción al régimen penal cambiario.⁴⁴

Se consideró que el planteo de nulidad formulado por los recurrentes respecto del auto de apertura del sumario dictado por el Banco Central, resultaba apartado de las constancias del proceso ya que antes y después de dicho acto administrativo el expediente tuvo un trámite normal y la cual no pareció intempestiva la orden de instruir sumario.

Se intentó articular la prescripción de la acción penal cambiaria, la cual fue descartada ya que el tribunal considero que correspondió asignar carácter interruptivo a los actos que impulsaron la investigación en la etapa preliminar del sumario, practicados con conocimiento del inspeccionado.⁴⁵

Se sostuvo que el criterio que regía en cuestiones como la cambiaria, afectaba directamente al orden público económico, suponiendo la necesaria ultraactividad de la ley penal, mientras que se mantuviese vigente, desestimando la aplicación del artículo 2 del Código Penal, limitado en el régimen penal cambiario por el artículo 20 de la ley 19.359. Contra dicha decisión, los afectados dedujeron el recurso extraordinario que fue concedido por el a quo, por considerar que los agravios remitían a la interpretación de normas de carácter federal y a la aplicación del Pacto de San José de Costa Rica y al Pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos, ambos tratados internacionales con jerarquía constitucional, siendo la decisión recurrida adversa al derecho que en dichas normas fundaron los apelantes.⁴⁶

Con relación al efecto interruptivo de la prescripción de la acción penal cambiaria, la Corte sostuvo que en el caso del artículo 19 de la ley 19.359, se contemplaron como actos con esa potestad a los que impulsaron la investigación.

⁴⁴ Conf. Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

⁴⁵ Conf. Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

⁴⁶ Conf. Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

Con relación a la aplicación de la ley más benigna, los recurrentes sostuvieron que el nuevo decreto importó una modificación sustancial del régimen de control de cambios, ya que hizo desaparecer la obligación de ingresar y negociar las divisas en el mercado oficial de cambios. Afirmaron que al liberarse al administrado de la obligación a que estaba sometido anteriormente, resultaba inadmisibles la pretensión de aplicar sanciones a la luz de una normativa que ya no era exigible, y con prescindencia de la ley vigente, invocando al respecto lo dispuesto en los arts. 9 del Pacto de San José de Costa Rica y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.⁴⁷

Por otro lado, en esta ocasión la Corte expuso que las variaciones de la ley extrapenal que complementan una ley penal en blanco, no daban lugar a la aplicación de la regla de la ley penal más benigna, siempre y cuando “*ese complemento de la norma penal es un acto administrativo concebido ya por ella misma como de naturaleza eminentemente variable.*” En el mismo orden de ideas, “*las variantes reflejan circunstancias de hecho, cuya desaparición luego de cometido el delito, en nada influye sobre la punibilidad de éste.*”⁴⁸ También señaló que la aplicación indiscriminada del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna importaría, respecto de las leyes especiales, un despojo a priori de su eficacia, debido a la desactualización de las disposiciones por el ritmo en que se desenvuelve el proceso económico protegido por estas.

Se dejó en claro que la ley penal cambiaria, ley 19.359, mantenía vigente la incriminación de las conductas descriptas en el art. 1º, inc. "e", y las penas previstas para tales delitos (art. 2º), recayendo por lo tanto la conducta delictiva, en el artículo 1º de la ley 19.359, en su inc. "e" en lo que concierne al presente caso: “*Toda operación de cambio que no se realice*

⁴⁷ Conf. Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

⁴⁸ Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

*por la cantidad, moneda o al tipo de cotización, en los plazos y demás condiciones establecidos por las normas en vigor".*⁴⁹

A su vez se dijo que la concreta determinación de los actos susceptibles de sanción sólo puede efectuarse mediante el examen de la reglamentación que integra esa ley penal en blanco. El presupuesto de aplicación del régimen represivo desapareció para el futuro por la sustitución del régimen extrapenal impuesto por el decreto 2581/64, por el de libre acción establecido por el decreto 530/91, eliminando la reglamentación que imponía el cumplimiento de determinados actos, cuya infracción configuraba la conducta descrita en la ley penal.⁵⁰

La Corte en esta ocasión declaró que,

*“en tales condiciones, la modificación o derogación del régimen que regula dichas actividades –inherentes a la economía del Estado y que afectan el interés general- no importa la desincriminación de conducta alguna. Produce, en cambio, una alteración o sustracción de contenido en el marco de la ley penal en blanco que lo tiene como referencia.”*⁵¹

Por lo tanto, la subsistencia del tipo penal más allá de la situación fáctica que motivó la reglamentación complementaria, fue un indicador de que en el caso, no se configuro un supuesto en el que *“pudiese resultar de aplicación una ley más benigna que la vigente en el momento en que se cometieron los hechos”*⁵², motivado principalmente en el hecho de que no fue dictada una nueva norma que desincriminara esa conducta, o en todo caso, redujera las penas allí previstas.

⁴⁹ Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

⁵⁰ Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

⁵¹ Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

⁵² Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

El criterio que se sentó al fallar fue armónico con la naturaleza de la materia referida por la ley 19.359, ya que la Corte había destacado la trascendencia que reviste el régimen de control de cambios en la economía, por tener como objetivo, la protección de la moneda y la regulación de las importaciones, causando su infracción un daño consistente en la perturbación u obstaculización de la política económica y financiera del Estado, ratificando la necesidad de ⁵³

*“que se otorgue igual tratamiento a quienes se encontraban en la misma situación cuando resultaba exigible determinada conducta, de modo que la eventual aplicación de la pena no se vea condicionada a la subsistencia de aquellas circunstancias, ni a la derogación de la pertinente reglamentación.”*⁵⁴

La Corte desestimó el reclamo de los recurrentes arguyendo que no se configuró el supuesto de aplicación de la ley más benigna, *“por lo que la invocación de los tratados internacionales que imponen tal principio, no guarda relación directa e inmediata con la controversia examinada”*.⁵⁵

Esta misma postura sería mantenida en el fallo “Ayerza, Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario”, dictaminado en el año 1998, pero que se caracterizaría por contener los votos en disidencia de los ministros Fayt, Petracchi, Boggiano y Bossert, en lo que empezaba a visualizarse un cambio en la postura de la Corte Suprema.

3.2. Caso Ayerza

En este caso, el Banco Central de la República Argentina instruyó sumario a Diego Luis Ayerza –entre otros- con motivo de la violación al régimen penal cambiario, basada en un giro cambiario improcedente de divisas al extranjero. El accionar del acusado se basó en

⁵³ Conf. Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

⁵⁴ Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

⁵⁵ Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO – JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014 Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

la realización de declaraciones falsas, lo cual originó la actuación judicial de primera instancia en lo penal económico, dado que en caso de una condena, se determinaría la reincidencia de Ayerza, basada en sus antecedentes en infracciones cambiarias.

En relación a los hechos, cabe aclarar que el decreto 2581/64 establecía en su art. 1 la obligación del exportador de hacer ingresar al país y negociar en el mercado único de cambios las divisas adquiridas en operaciones de exportación de productos nacionales, en el plazo de tiempo que se fijaren en su reglamentación. Posteriormente, mediante el decreto 530/91 se derogó la obligatoriedad del ingreso y la negociación en dicho mercado de aquellas divisas que proviniesen de la exportación de productos, como así también de todo monto obtenido en moneda extranjera en favor de un residente en la República Argentina.⁵⁶

En su fallo, el Tribunal de Alzada consideró que a raíz de la sanción de los decretos 529/91 y 530/91 y con la ley de convertibilidad 23.928, se dio fin a las obligaciones impuestas por el art. 1 del decreto 2581/64, por lo que el accionar investigado no constituía un delito en sí. Determinó que en este caso, procedía la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna de conformidad con lo dispuesto en el art. 2 del Código Penal, dado que al haber adquirido jerarquía constitucional los arts. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, incorporados por el art. 75, inc. 22 de la Constitución Nacional, dicho principio debía prevalecer sobre lo dictado por la norma del art. 20, inc. a, de la ley 19.359, la cual obstaculizaba su operatividad en materia cambiaria en los casos de penas de multa.

Contra esta resolución, el recurrente alegó la arbitrariedad del a quo, basándose en que omitió resolver respecto de la vigencia de la figura penal cambiaria de declaraciones falsas, la cual debería considerarse en primer término, dado que de existir ésta, no habría sentencia propiamente dicha.⁵⁷

⁵⁶ Conf. Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

⁵⁷ Conf. Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

Respecto al alcance que cabe asignar a la garantía de la retroactividad de la ley penal más benigna en el caso de las leyes penales en blanco, en un momento se estableció que dicho principio no resultaba procedente en el caso que el régimen penal especial fuese de carácter temporario o excepcional. Por otro lado, en diferentes fallos se sostuvo, la procedencia de la aplicación de dicha garantía, en aquellos casos en que las normas reglamentarias, las cuales derogaban el régimen anterior, determinaban una nueva alineación de la política económica, implicando la derogación del régimen represivo que daba sustento coactivo a aquél.⁵⁸

En el fallo “Argenflora Sociedad de Hecho s/ infr. Ley 19.359”, de 1997, se dejó de lado la doctrina anterior, y se sostuvo que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna no era aplicable a aquellos casos en los que la norma que tipificaba el delito mantenía su vigor y sólo variaban los reglamentos a los que remitía el tipo penal.⁵⁹

En esta ocasión, la Corte determinó que la materia de debate era sustancialmente análoga a la tratada anteriormente por el máximo tribunal en “Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones - Argenflora Sociedad de Hecho s/ infr. Ley 19.359” en el año 1997, remitiéndose a los fundamentos allí expuestos, por razones de brevedad, declarándose procedente el recurso extraordinario deducido y revocándose la sentencia apelada.⁶⁰

Se considera oportuno desarrollar el los votos en disidencia de los ministros Fayt, Petracchi, Boggiano y Bossert, por establecer el inicio del cambio de postura de la Corte y ser el puntapié inicial del criterio seguido en el futuro.

Uno de los primeros argumentos planteados en la discidencia, tiene como fundamento principal la jerarquía constitucional que se le ha otorgado a los pactos internacionales a partir de la reforma constitucional de 1994, posicionando al principio de la retroactividad

⁵⁸ Conf. Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

⁵⁹ Conf. Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

⁶⁰ Conf. Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

de la ley penal más benigna como rector del plexo normativo argentino, contemplado este en el Pacto de San José de Costa Rica y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que establecen que si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.⁶¹

Se estableció que era necesario interpretar los tratados apelando a la buena fe, conforme al sentido corriente que ha de atribuirse a los términos en el contexto de éstos teniendo en cuenta su objeto y fin, además de considerar las pautas hermenéuticas específicas que contienen la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que disponen que no podrá admitirse restricción o menoscabo de ningún derecho reconocido en los pactos o limitarlos en mayor medida que la prevista en ellos.⁶²

Con relación a las leyes especiales, temporales o de emergencia, de acuerdo a criterios planteados en los pactos antes mencionados, se establece que es posible no aplicar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

“Dichas excepciones resultan razonables en la medida en que, de otro modo, se despojaría a priori a esas leyes de toda eficacia, pues al ser concebidas para regular situaciones eminentemente variables quedarían desactualizadas rápidamente por disposiciones posteriores y por lo que resultarían inocuas para proteger el bien jurídico para el que fueron sancionadas.”⁶³

Con relación a la cuestión planteada respecto de la validez de la ley penal más benigna retroactivamente y su aplicación a las cuestiones impositiva, el tribunal sostuvo que

⁶¹ Conf. Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

⁶² Conf. Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

⁶³ Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

*“la validez de las leyes penales que confieren a la administración la facultad de integrar por medio de reglamentación algunos aspectos del tipo penal en razón de que en dicha materia, al igual que en otras formas de la actividad económica, por esencia movедiza y proteica, resulta indispensable disponer de un instrumento ágil que pueda describir con rapidez conductas políticamente dañosas y, a la vez, desincriminarlas cuando dejaron de serlo”.*⁶⁴

Continúa expresando los motivos por los cuales debería analizarse un cambio paradigmático con relación a la doctrina sentada en “Argenflora”. No existirían razones para excluir del principio de aplicación de la ley penal más benigna a las leyes penales en blanco, ya que a criterio de la disidencia, en esta clase de leyes penales se da la posibilidad de que su contenido resulte modificado por el cambio sufrido por la norma extrapenal.⁶⁵

*“Ello en razón de que no es posible concebir como completa la norma en estudio sin la normativa de complemento, pues ésta resulta una parte esencial de la ley sin la cual se tornaría inoperante.”*⁶⁶

Por tal motivo, y ante las modificaciones favorables de las leyes penales en blanco por variaciones de la norma extrapenal, el imputado debería beneficiarse con ellas.

En este mismo orden de ideas, la Corte interpreta que no es posible pretender que una rama del derecho represivo o un determinado objeto de protección estén genéricamente excluidos de la esfera de aplicación de la garantía de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. En el caso en que se pretendiera aplicar ampliamente esta garantía en el propósito de que el delincuente se beneficie lo más posible de modificaciones ulteriores de la

⁶⁴ Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

⁶⁵ Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

⁶⁶ Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

legislación, podría convertirse en un caso digno de cuestiones previas a cuyo examen particular podría revelar arbitrarios.⁶⁷

Se admite así que la retroactividad de la ley más benigna no resulta aplicable de modo indiscriminado en el campo de las leyes penales en blanco. A su vez, por lo expuesto, se impone un estricto margen de razonabilidad en la determinación del grupo de excepciones posibles.

Dicho cambio de criterio, se llevó a cabo mediante el fallo “Cristalux S.A s/infr. Ley 24.144” (2007) al adherir los ministros firmantes a los dos diferentes votos en disidencia de Ayerza.

3.3. Caso Cristalux S.A.

En el fallo “Cristalux S.A.”, la CSJN dictaminó la procedencia del principio de la ley penal más benigna para el procesado, en el caso de las leyes penales en blanco, como era en ese caso específico el Régimen Penal Cambiario, constituyéndose en un “leading case”, en ese sentido. Sin embargo, en sus fundamentos se diferenció la postura de los jueces Fayt y Argibay, quienes sostuvieron una posición más receptora del principio, exponiendo que ante todo tipo de modificación que sufra una norma complementaria de una ley penal en blanco, y que sea de carácter más benigno, la aplicación del principio debía ser automática. Por otro lado, los jueces Lorenzetti, Highton de Nolasco, Zaffaroni, Petracchi y Maqueda adoptaron una postura más restringida, destacando la necesidad de llevar a cabo un análisis integral en cada caso, y no aplicando el principio de modo automático, sino solamente en aquellos casos en que el contenido de la modificación de la norma es esencial y no circunstancial. Esto generó una nueva discusión en referencia al alcance del fallo, en relación a las distintas clases de modificaciones que podían

⁶⁷ Conf. Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. – Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en: http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

experimentar las normas, como límite para determinar la aplicación o no de la ley penal más benigna.⁶⁸

El caso Cristalux S.A. tuvo como inicio un sumario instruido por el Banco Central de la República Argentina, en el cual se acusó a la mencionada firma y solidariamente a Carlos Günter Boysen, José A. Cipriano Albisu y Alfredo J. Gandolfo, ex presidente, vicepresidente y tesorero, respectivamente de omitir ingresar y negociar en el mercado único de cambios, en tiempo y forma, el contravalor en divisas de diversas exportaciones de productos de vidrio realizadas diversos países del continente, entre los años 1982 y 1991, hecho por la cual se imputó violación al art. 1 y art. 2 de la ley 19.359 (t.o. según decreto 1265/1982), en función del art. 1 decreto 2581/1964. El período de la omisión fue ubicado entre el 13/6/1983 y el 10/1/1992.⁶⁹

En primera instancia se dictó la absolución de los acusados, la cual fue basada en la prescripción de la acción penal cambiaria en relación a prácticamente todas de las infracciones imputadas. Hubo entre estas infracciones, una excepción, la cual fue una exportación realizada a Uruguay el 28/3/1991, instrumentada con el debido permiso de embarque el día 18 de marzo de ese año, respecto de la cual se entendió que correspondía aplicarse el principio de ley penal más benigna, por las disposiciones del decreto 530/1991, cuyo art. 1 había suprimido la obligación de ingresar y negociar en el sistema financiero nacional las divisas resultantes de exportaciones de productos nacionales.⁷⁰

Contra esta decisión de primera instancia, el fiscal interpuso recurso de apelación ante la Cámara del fuero, la cual sostuvo la no aplicación al caso de dicho principio. Para esta decisión, se consideró que por el citado decreto 530/1991 sólo fueron modificadas las previsiones por las cuales se completaba la ley 19.359, sin que ésta fuese suprimida, dado

⁶⁸Conf. Planeta Ius.com.ar – Fallos – Jurisprudencia – Fallos Clasicos - Fallo Cristalux S.A. – Fecha:11/11/2013. Consultada: 24/02/2014 Disponible en:
<http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-c/caso-CristaluxSA.htm>

⁶⁹Conf. Planeta Ius.com.ar – Fallos – Jurisprudencia – Fallos Clasicos - Fallo Cristalux S.A. – Fecha:11/11/2013. Consultada: 24/02/2014 Disponible en:
<http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-c/caso-CristaluxSA.htm>

⁷⁰Conf. Planeta Ius.com.ar – Fallos – Jurisprudencia – Fallos Clasicos - Fallo Cristalux S.A. – Fecha:11/11/2013. Consultada: 24/02/2014 Disponible en:
<http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-c/caso-CristaluxSA.htm>

que afirmar lo contrario implicaría otorgar al Poder Ejecutivo la facultad implícita de derogar la normativa penal cambiaria.⁷¹

Para esta decisión, la Cámara se basó en la doctrina establecida por la Corte en el precedente "Argenflora", más específicamente en su considerando 9 según la cual:

"La subsistencia del tipo penal más allá de la situación fáctica que motivó la reglamentación complementaria, indica claramente que en el caso no se configura un supuesto en el que pueda resultar de aplicación una ley más benigna que la vigente en el momento en que se cometieron los hechos. Ello, en razón de que no fue dictada una nueva norma que desincriminara esa conducta la infracción al régimen extrapenal complementario o redujera las penas allí previstas".⁷²

Con estos justificativos la sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico revocó la resolución de primera instancia y, en consecuencia, condenó a la firma Cristalux S.A. a las penas de multa equivalente a una vez el monto de la operación infringida, suspensión por dos años para operar o intermediar en cambios, e inhabilitación por ese mismo lapso para actuar como importador, corredor de cambio o en instituciones autorizadas para ello, por violación al régimen penal cambiario.⁷³

Contra dicho pronunciamiento, la parte defensora interpuso recurso extraordinario, aduciendo que la sentencia del a quo vulneraba la garantía de legalidad, defensa en juicio y debido proceso, ya que imponía una sanción amparada en un régimen legal no vigente al momento de la comisión de la infracción recriminada (el mencionado decreto 2581/1964). Esto resultaba, dado que, según el recurrente, a la fecha del vencimiento del plazo establecido para hacer efectiva la obligación cambiaria, esto es, al 10/1/1992, el hecho

⁷¹ Conf. Planeta Ius.com.ar – Fallos – Jurisprudencia – Fallos Clasicos - Fallo Cristalux S.A. – Fecha: 11/11/2013. Consultada: 24/02/2014 Disponible en: <http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-c/caso-CristaluxSA.htm>

⁷² Planeta Ius.com.ar – Fallos – Jurisprudencia – Fallos Clasicos - Fallo Cristalux S.A. – Fecha: 11/11/2013. Consultada: 24/02/2014 Disponible en: <http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-c/caso-CristaluxSA.htm>

⁷³ Conf. Planeta Ius.com.ar – Fallos – Jurisprudencia – Fallos Clasicos - Fallo Cristalux S.A. – Fecha: 11/11/2013. Consultada: 24/02/2014 Disponible en: <http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-c/caso-CristaluxSA.htm>

incriminado devino atípico en razón de que con fecha 29/1/1991 ya había comenzado a regir el señalado decreto 530/1991. Dado que el delito reprimido fue cometido con posterioridad a la entrada en vigor del nuevo régimen que lo desincriminó, consideró menoscabado el principio nullum crimen sine lege praevia del art. 18 CN.⁷⁴

Con fecha 11 de Abril de 2006, en un novedoso fallo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió el caso “Cristalux S.A.” revocando la condena aplicada en segunda instancia. El máximo tribunal decidió, indicando que en el caso de las leyes penales en blanco –concretamente, refiriéndose al régimen penal cambiario- correspondía la aplicación del principio de benignidad; es decir, la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna para el imputado, dictada con posterioridad al hecho objeto del proceso.

Previamente, en el mencionado caso “Argenflora”, del año 1997, la Corte había resuelto lo contrario, dictando que en los casos de las leyes penales en blanco no resultaba aplicable el citado principio de benignidad, dado que allí no se dictaba precisamente una nueva ley formal por el Congreso, la cual desincriminara la conducta en cuestión, sino que simplemente se dictaba una nueva normativa que variaba ciertas circunstancias, convirtiendo determinadas conductas en lícitas; no obstante, la ley “marco” seguía vigente aunque, por cierto, con distinto contenido o diferentes normas complementarias.⁷⁵

En este nuevo fallo de Cristalux S.A., los siete miembros de la Corte establecieron una nueva posición al revocar la condena. Los jueces Petracchi, Highton de Nolasco, Maqueda, Zaffaroni y Lorenzetti se remitieron a un voto en disidencia del Dr. Petracchi en el caso “Ayerza” del año 1998. Así, el criterio de la Corte quedó establecido del modo en que, luego de la reforma constitucional del año 1994, Argentina adhirió a diversos tratados internacionales los cuales imponían el “principio de benignidad”, otorgándole al mismo,

⁷⁴ Conf. Planeta Ius.com.ar – Fallos – Jurisprudencia – Fallos Clasicos - Fallo Cristalux S.A. – Fecha: 11/11/2013. Consultada: 24/02/2014 Disponible en: <http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-c/caso-CristaluxSA.htm>

⁷⁵ Conf. Planeta Ius.com.ar – Fallos – Jurisprudencia – Fallos Clasicos - Fallo Cristalux S.A. – Fecha: 11/11/2013. Consultada: 24/02/2014 Disponible en: <http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-c/caso-CristaluxSA.htm>

por tanto, rango constitucional. Es decir, dejaba eliminada la posibilidad de que una ley particular –como la del régimen penal cambiario- pudiese excluir su aplicación.⁷⁶

Además, la mayoría de la Corte, mediante la remisión al citado voto del Dr. Petracchi recalcó que en cada supuesto debía llevarse a cabo un examen integral del caso y en aquellos casos en los cuales la modificación de la norma complementaria no fuese circunstancial sino sustancial –es decir, que el contenido de la reforma es esencial, como ser el caso de la derogación del régimen de control de cambios- debía aplicarse el principio de benignidad. En efecto, si la reforma introducida le quitaba a la ley parte de su núcleo, la modificación favorable al acusado debía prevalecer.

Por su parte, los dos jueces restantes, Fayt y Argibay, se remitieron al voto en disidencia de los Dres. Fayt, Boggiano y Bossert en el citado precedente "Ayerza". En él, en una posición inclusive más receptora del principio de benignidad para estos casos, directamente determinaron que todo tipo de modificación más benigna que se diera una norma complementaria de una ley penal en blanco, debía ser aplicada retroactivamente.⁷⁷

Dicha postura de la Corte fue mantenida en el fallo “Docuprint S.A.” (2009), en el cual se amplió y precisó la postura acerca de las posibles modificaciones a las normas, y su inferencia en la aplicación del principio.

3.4. Caso Palero

En el año 2003, el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N° 1 de Mendoza condenó a Jorge Carlos Palero a la pena de dos años de prisión, por considerar que había cometido el delito de apropiación indebida de recursos, descripto en el artículo 9 de la Ley 24.769, consumado en forma reiterada durante 5 periodos del año 1998 y 4 del año 1999.

Por su parte, ante el recurso de casación interpuesto por la defensa, la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal casó el fallo haciendo lugar parcialmente al recurso por

⁷⁶ Conf. Planeta Ius.com.ar – Fallos – Jurisprudencia – Fallos Clasicos - Fallo Cristalux S.A. – Fecha: 11/11/2013. Consultada: 24/02/2014 Disponible en: <http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-c/caso-CristaluxSA.htm>

⁷⁷

errónea aplicación de la ley sustantiva respecto al periodo de noviembre de 1998, por el que el acusado fue absuelto. De todos modos, la Cámara negó la impugnación respecto al resto de los agravios y sostuvo la condena de primera instancia.

Ante esta decisión, la defensa interpuso recurso extraordinario, invocando la aplicación del artículo 13 de la Ley 26.063, la cual modificaba el artículo 9 de la ley 24.769, solicitando así la aplicación del principio de la ley penal más benigna, dado que el texto de la modificatoria había aumentado “el resultado del tipo objetivo” al monto superior a los \$10.000 por periodo mensual, y las sumas por las cuales se había condenado al acusado no habían superado dicho importe.

Al momento de exponer los agravios en que se fundaba el recurso, los apelantes cuestionaron, en primer lugar, la violación del estado de inocencia, por haberse invertido la carga probatoria al acusado. Asimismo consideraron al fallo arbitrario, por la omisión del tratamiento de cuestiones oportunamente propuestas. También adujeron un estado de necesidad disculpante por parte del acusado, por encontrarse la empresa en estado de concurso preventivo

Por último los recurrentes insistieron en el hecho del surgimiento de la Ley 26.063 de noviembre del 2005, la cual introdujo una esencial alteración a la descripción del 9 de la Ley 24.769, al incrementar de cinco mil a diez mil pesos el monto mínimo a partir del cual resultaba punible el hecho de la apropiación indebida de recursos de la seguridad social.

En su dictamen, el Procurador General, aclaró que los efectos del principio de benignidad en materia penal “operaba de pleno derecho”, y que el análisis acerca de su procedencia no necesitaba de mayor debate, dado lo establecido ya en la causa “Cristalux S.A. s/ley 24.144” del año 2006.

Destacó que la imputación se había llevado a cabo por las infracciones cometidas durante ocho periodos mensuales, en los cuales se había omitido ingresar sumas superiores a los cinco mil pesos pero inferiores todas a los diez mil. De este modo, dichos importes alcanzaban a configurar el delito previsto por la ley 24.769 en su artículo 9, más no el previsto por su reforma mediante la ley 26.063, dado que esta exigía que tal conducta, para

ser considerada ilícita, omitiese el ingreso de los recursos de seguridad social por un monto superior a los diez mil pesos por cada periodo.

De este modo, entendió el Procurador que resultaba procedente la aplicación retroactiva de la ley 26.063 por su mayor benignidad respecto al acusado. La nueva ley generaba la desincriminación del no ingreso de las retenciones mensuales menores a los 10.000 pesos, por lo que los montos por los cuales se había fallado en contra del acusado quedaban fuera de la nueva normativa. Respetando el artículo 2 del Código Penal, y el principio incorporado mediante los tratados internacionales con jerarquía constitucional, correspondía la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

Siendo este examen previo a las otras cuestiones, se tornó abstracto el tratamiento de los demás agravios del recurrente, y se dejó sin efecto la sentencia apelada al compartir la Corte Suprema los argumentos propuestos y la conclusión del Procurador Fiscal.

3.5. Caso Docuprint

La Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió, al entender en un recurso extraordinario interpuesto contra la sentencia de la Sala A de la Cámara Nacional Penal Económico, in re Docuprint, que el sistema normativo que integran las figuras del Régimen Penal Cambiario, dictado por la administración pública, modifica los tipos penales de manera tal que cuando se resuelve, como en el fallo comentado, ampliar el plazo para ingresar divisas del exterior, debe aplicarse la nueva figura creada, por ser más benigna que la que regía al momento de ocurrir el hecho.

En otras palabras, el máximo tribunal de la República, aplicando lo dispuesto en los artículos 9 del Pacto de San José de Costa Rica y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y ampliando el criterio que adelantó en el antecedente Cristalux, deja sin efecto la prohibición de aplicar la ley penal más benigna en los delitos cambiarios previstos en el artículo 1 inciso e) y f) de la ley 19.359.

La importancia del fallo que motiva este artículo, radica en que Docuprint es el primer caso que llegó a la Corte Suprema desde que en el año 2001 se inauguró en el país un nuevo régimen de control de cambios, que vino a sustituir la liberalidad cambiaria que había instaurado el ya mencionado Decreto 530/91. Los hechos investigados en los nuevos sumarios iniciados por el Banco Central no abarcan ya infracciones cometidas con anterioridad a aquel decreto, por lo que no es posible invocarlo como ley penal más benigna.⁷⁸

En tal sentido se volvió a debatir sobre Cristalux, para determinar el alcance correcto de la doctrina emanada del fallo, específicamente cuando la norma posterior cuya aplicación se pretende, invocando que es ley penal más benigna, lo que modifica es un plazo para liquidar divisas, o un tope cuantitativo para el movimiento de moneda extranjera. Se resaltó el debate inaugurado por la Corte Suprema en Cristalux, en tanto allí se señaló que la ley penal más benigna debía aplicarse cuando la modificación de la norma complementaria fuera sustancial.⁷⁹

A partir de esta ocasión, las dudas que se habían generado con Cristalux quedaron definitivamente aclaradas. Para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, frente a eventuales modificaciones de las disposiciones del Banco Central respecto específicamente a los plazos para ingreso y liquidación de divisas, que por supuesto sean más favorables para la situación del imputado, éste podrá beneficiarse aplicando el principio constitucional de la ley penal más benigna.⁸⁰

Dicho de otro modo, la modificación sustancial que se hizo doctrina obligatoria desde Cristalux, tiene ahora una significación más precisa. Y siendo ello así, es razonable concluir que el criterio de la Corte Suprema abarca también otras modificaciones de similar esencia, como puede ser, por ejemplo, para citar casos actualmente en trámite, la

⁷⁸ Conf. Estudio Durrieu Abogados – Publicaciones – Fallos - Docuprint S.A. – Fecha: 03/01/2014 Consultado: 25/02/2014 Disponible en: http://www.estudiodurrieu.com.ar/articulo_2009_09_25.pdf

⁷⁹ Conf. Estudio Durrieu Abogados – Publicaciones – Fallos - Docuprint S.A. – Fecha: 03/01/2014 Consultado: 25/02/2014 Disponible en: http://www.estudiodurrieu.com.ar/articulo_2009_09_25.pdf

⁸⁰ Conf. Estudio Durrieu Abogados – Publicaciones – Fallos - Docuprint S.A. – Fecha: 03/01/2014 Consultado: 25/02/2014 Disponible en: http://www.estudiodurrieu.com.ar/articulo_2009_09_25.pdf

ampliación de los topes establecidos como límite para la compra de moneda extranjera, o la flexibilización de los requisitos exigidos para el endeudamiento con el exterior.

Por lo tanto, puede afirmarse que la Corte Suprema ha aclarado y precisado la doctrina de *Cristalux*, brindando mayor seguridad jurídica. A partir de ahora, la garantía de todo imputado de verse beneficiado por el principio de benignidad de la ley penal, está mejor protegida en lo referente a los delitos tipificados en la ley 19.359.

A raíz del dictado de la nueva Ley Penal Tributaria a fines de 2011, y remarcadamente en contra de las últimas posturas adoptadas por el máximo tribunal, se posicionó el Procurador General de la Nación. La máxima autoridad del Ministerio Público Fiscal, emitió en el mes de marzo del presente año la Resolución 5/2012, por la cual instruyó a todos los fiscales para que interpreten que no corresponde despenalizar aquellas conductas que eran objetivamente punibles en la ley penal tributaria anterior, y que con su reforma han quedado por debajo de los límites objetivos que delimitan su persecución. En dicha resolución, el Dr. Esteban Righi (en su momento Procurador General) considera la inaplicabilidad del principio de la ley penal más benigna, argumentando que la intención del legislador se limitó a actualizar el valor de la moneda, que por el transcurso del tiempo, y por los factores que la deprecian, había quedado muy atrasada en su valor con el dólar. Agregó que se trata de una situación similar a la que ocurrió cuando se actualizaron las multas y la CSJN decidió que no correspondía considerar la aplicación retroactiva de la nueva ley que las aumentaba, porque lo único que hacía era mantener actualizado el valor de la moneda⁴. Por último, comentó que la nueva ley no se traducía en un cambio en la reprobación social del hecho, por lo que al no existir un cambio en la valoración social que las justificó en el pasado, no se fundamentaba el hecho de favorecerlas con el principio en cuestión.⁸¹

⁸¹ Conf. Estudio Durrieu Abogados – Publicaciones – Fallos - Docuprint S.A. – Fecha: 03/01/2014
Consultado: 25/02/2014 Disponible en: http://www.estudiodurrieu.com.ar/articulo_2009_09_25.pdf

3.6 Caso Soler

Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler, Diego s/recurso de casación"

Es interesante mencionar lo sucedido en torno al recurso de Casación recientemente resuelto por la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal, la cual hizo lugar a lo solicitado por la defensa, absolviendo por el delito de evasión simple (con relación al pago del Impuesto a las Ganancias del ejercicio 2002) pero también condenando como autor de evasión simple a dos años y seis meses de prisión en los términos de los artículos 1 y 2, inciso a), de la ley 24.769 texto según ley 26.735, arribando a tal decisión en base nuevamente, a la discusión acerca del aumento de los montos mínimos exigidos para la configuración de los delitos por los que se había condenado, pues entendió que el caso resultaba idéntico al resuelto en el precedente "Palero".⁸²

El Fiscal General ante ese tribunal, como la parte querellante en representación de la Administración Federal de Ingresos Públicos dedujeron sendos recursos extraordinarios federales en contra de la resolución dictaminada por el tribunal.

Se considera importante el cuestionamiento del fiscal general, invocando la doctrina en materia de sentencias arbitrarias, la exégesis de las leyes federales 24.769 y 26.735 y la aplicación al caso del precedente "Palero" contenidas en el fallo. A tal fin, mencionó que la apelación se interponía conforme la instrucción impartida por la Procuración General de la Nación. Explicó también las razones por las cuales no eran trasladables al caso las reglas establecidas en el precedente Palero, en el que la aplicación retroactiva de la reforma por parte de la ley 26.063 había obedecido a la creación de un régimen integral para el control del cumplimiento de los aportes previsionales y las contribuciones de la seguridad social, en el que la variación del monto bien pudo ser entendida como una reducción del conjunto de hechos punibles.⁸³

⁸² Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler , Diego s/recurso de casación"

⁸³ Cfr. Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler, Diego s/recurso de casación"

La Cámara de Casación entendió que la modificación de la ley 26.735, desincriminó los hechos que no superen el nuevo umbral, razón por la cual debía considerarse en forma automática como una ley más benigna con efecto retroactivo.

Desde el punto de vista del Procurador, la ley 26.735 sólo actualizó los montos que deben alcanzarse para asignar una pena a las conductas definidas por la 24.769 como condición objetiva de punibilidad, sin que la reforma haya implicado una alteración del régimen punitivo existente.⁸⁴

Continúa argumentando que la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna no consiste en el reconocimiento de dichos efectos a cualquier ley posterior al hecho por la sola razón de que implicaría un beneficio al acusado comparándola con la vigente en el momento de comisión. Para que opere el mentado principio se exige evaluar si la nueva ley es la expresión de un cambio en la valoración de la clase de delito que se imputa.⁸⁵

Opina además que una interpretación literal de la norma permite advertir que, sin modificar la pena ni variar significativamente la descripción de las conductas que componían el sistema represivo en materia tributaria, la ley 26.735 sólo ha elevado las sumas mínimas que deben verificarse para la punibilidad de estos delitos, sin que se advierta ni pueda ser deducido del resto de sus disposiciones ningún otro efecto ni objetivo.

Los motivos de elevación del Poder Ejecutivo Nacional del proyecto de la ley 26.735, sumado de la discusión parlamentaria que precedió a su sanción, revela que la intención de actualización de los montos obedecieron pura y exclusivamente a la depreciación monetaria sufrida durante el periodo de vigencia de la ley 24.769. Continúa esta línea de pensamiento expresando las palabras del Congreso de la Nación, el cual estableció que:

“se propicia adecuar los importes mínimos exigidos para considerar verificada la condición objetiva de punibilidad, considerando el tiempo transcurrido desde su sanción.

⁸⁴ Cfr. Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "S", Diego s/recurso de casación"

⁸⁵ Cfr. Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "S", Diego s/recurso de casación"

Ello con el fin de mantener una razonable proporción entre las distintas figuras típicas consideradas y la magnitud de la afectación del bien jurídico protegido en relación con el contenido del injusto de los diferentes delitos. Esta medida posibilitará, asimismo, disminuir el flujo de causas en los juzgados con competencia en la materia y optimizar su gestión mediante un previsible incremento de los casos resueltos con sentencia condenatoria, dotando de este modo al instrumento legal propuesto de una mayor eficacia disuasoria sobre la comisión de este tipo de ilícitos [...] Se propicia también la incorporación del Artículo 17 bis de la ley N° 24.769, estableciendo que el aumento del monto fijado como condición objetiva de punibilidad en los distintos ilícitos contemplados, no dará lugar a la aplicación del principio de ley penal más benigna. Ello, en atención a que no entraña una modificación de la política criminal en la materia, sino exclusivamente una adecuación cuantitativa que mantiene incólume la decisión punitiva fijada por el legislador respecto de dichos ilícitos, sin establecer nuevos rangos de eximición penal”⁸⁶

Además establece que esta interpretación es compatible con la que cabe otorgar a la norma en análisis conforme las demás pautas exigidas por el tribunal, que obligan a tener en cuenta el contexto general y los fines que informan a las leyes, imponiendo armonizar sus preceptos, conectándolos con las demás normas que integran el orden jurídico, de modo que concuerden con su objetivo.⁸⁷

Continua sustentando su posición afirmando que “*la interpretación de los nuevos montos como un reemplazo en el tiempo de sumas nominales orientado a exteriorizar, ceteris paribus, una modificación sustancial de la descripción típica de una conducta y permite concebirlos como una respuesta a la variación del valor de la moneda nacional que obligó a actualizar aquellas sumas establecidas en su momento en forma fija, para mantener así constante las condiciones de punibilidad y custodiar aquella forma de trato punitivo ya definido en el régimen anterior.*”⁸⁸

⁸⁶ Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler , Diego s/recurso de casación"

⁸⁷ Cfr. Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler, Diego s/recurso de casación"

⁸⁸ Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler , Diego s/recurso de casación"

En el ámbito penal económico frecuentemente se utilizan las actualizaciones de los montos de sus disposiciones mediante las denominadas leyes penales en blanco, sumamente oportunas para poder regular materias en las que la variabilidad de las condiciones económicas dificultan al legislador la minuciosa previsión de las condiciones que definen la comisión o punibilidad de un delito cuya desaprobación se mantiene a través del tiempo, o fijan el valor de la pena que le corresponde. A su vez, en anteriores ocasiones, la Corte, ha resuelto con relación a delitos aduaneros que la actualización del monto de una multa no constituye una agravación de la pena sino que tiende a mantener el valor económico real de la moneda e impedir su desnaturalización.⁸⁹ *“Se garantiza un trato igualitario a través del tiempo de quienes hubieran cometido el mismo hecho en igual época impidiendo que las oscilaciones del valor de la moneda se traduzcan en una variación en el sacrificio económico impuesto a quienes habían sido sancionados con multas de idéntico valor económico.”*⁹⁰

La reforma de la ley penal tributaria solo se basó en la actualización de los montos, por lo que no determinó un criterio de mayor benignidad, el cual determinara la aplicación retroactiva de la nueva ley a los delitos previos a ella.

Asimismo, el principio constitucional de la aplicación retroactiva de la ley más benigna no se efectiviza en una utilización irreflexiva y sin un análisis previo de cualquier ley que sea dictada con posterioridad al hecho imputado, por el simple hecho de ser benefactora a éste en relación a la ley que regía al momento de la comisión del delito. Al contrario, constituye un requisito necesario la dedicada evaluación de la nueva ley, con el fin de verificar la existencia de una modificación en la valoración social respecto al reproche del delito en cuestión.

La aplicación retroactiva de la ley penal más benigna encuentra su sustento en que resulta inadmisibles la imposición (o el mantenimiento) de un castigo cuando el hecho ya no

⁸⁹ Cfr. Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler, Diego s/recurso de casación"

⁹⁰ Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler, Diego s/recurso de casación"

configura un delito, o bien de una pena la cual ha pasado a ser desmedida en relación a la ahora disminuida gravedad que la sociedad imputa a esa infracción.

Desde el punto de vista del Procurador, el carácter de operatividad del principio funciona, aun sin petición de parte, en aquellas situaciones en las cuales resulta evidente sin necesidad de mayor debate, la existencia de sus condiciones concluyentes. Esto no exime en los otros casos, de la necesidad de llevar adelante un análisis de los aspectos que definen su procedencia, entre los que se impone el estudio de los criterios de benignidad.⁹¹

También fue de su opinión, que el fin que motivó la modificación de la ley penal tributaria fue meramente la necesidad de compensar los cambios sufridos por la depreciación de la moneda nacional en la que se encontraban establecidos los montos mínimos, y que no se puede determinar la existencia de criterios de benignidad, destinados a desincriminar hechos considerados ilícitos en la ley anterior.⁹²

Al contrario, teniendo en consideración el modo en que se debatió y sancionó la ley 26.735, se determina que la intención del Congreso fue la de sostener una política criminal conforme a los lineamientos y valoraciones originales, cuyo fin se basaba en la persecución de grandes evasores.

En ese sentido, la determinación de los nuevos montos mínimos, destinados a una mayor eficacia a la hora de perseguir grandes y significantes evasiones, no puede implicar la desincriminación de aquellos que en el momento de sus hechos, fueron precisamente grandes evasores, y que se verían favorecidos por la depreciación monetaria reconocida por los legisladores. Esto consistiría en una distorsión de la voluntad legislativa al momento de la modificación, trayendo consecuencias graves e indeseadas.⁹³

Es decir, que quienes eran considerados “grandes evasores” por la ley 24.769, cuya persecución fue el objetivo de los legisladores, no dejan de ser considerados tales por el

⁹¹ Cfr. Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler, Diego s/recurso de casación"

⁹² Cfr. Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler, Diego s/recurso de casación"

⁹³ Cfr. Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler, Diego s/recurso de casación"

hecho de que hayan sido actualizados los criterios, en busca de una mayor eficiencia, a la hora de determinar nuevos casos en un actualizado contexto económico.

Tal como se estableció en el precedente "Revello", no resulta factible aplicar, a partir del criterio de mayor benignidad, diversos regímenes legales de manera parcial dado que se exige que *"la comparación entre dos normas que se suceden en el tiempo se realice tomando la totalidad de sus contenidos, entre los que se consideran no sólo la sanción, los elementos típicos y las circunstancias agravantes o atenuantes, sino también las situaciones que influyen en la ejecución de la pena."*⁹⁴

De esta manera, cuando *"la ley penal sancionada con posterioridad al hecho incriminado depare, en definitiva, un tratamiento más favorable al imputado, ella debe ser aplicada íntegramente, incluyendo aquellos aspectos que, individualmente considerados, resulten desventajosos con relación a la ley anterior."*⁹⁵

Fue en base a lo expuesto, que el Procurador mantuvo el recurso interpuesto por el fiscal de Cámara, y considero correspondiente hacer lugar a la apelación federal de la querella, en concordancia con la pretensión del Ministerio Público, recomendando a la CSJN revocar la sentencia impugnada.

3.7 Caso Chinchilla Ramos, Carlos Alberto y Roser, Carolina

Siguiendo con el pertinente análisis, se considera oportuno destacar la posición asumida por la Sala IV de la Cámara Federal de Casación Penal integrada por el doctor Juan Carlos Gemignani como Presidente, y los doctores Mariano Hernán Borinsky y Gustavo M. Hornos como Vocales, asistidos por el Secretario actuante, a los efectos de resolver el recurso de casación interpuesto en la causa caratulada "Chinchilla Ramos, Carlos Alberto y Roser, Carolina s/recurso de casación".

⁹⁴ Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler , Diego s/recurso de casación"

⁹⁵ Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler , Diego s/recurso de casación"

En esta ocasión, la Cámara determina que la sanción de la ley N° 26.735, al ser más benigna que su antecesora, resulta beneficiosa para los intereses de los encartados. Y así lo es, en virtud de que la mutación de la estructura del tipo penal que estableció, colocó a las circunstancias fácticas en examen por fuera de toda previsión legal de carácter penal. Fundamenta su postura en la doctrina sentada por la CSJN en el fallo “Palero”, analizada anteriormente, remarcando las expresiones del Procurador General, quien expresó que *“resulta aplicable al caso en forma retroactiva esta ley que ha resultado más benigna para el recurrente de acuerdo a lo normado por el art. 2 del Código Penal, en tanto que la modificación introducida importó la desincriminación de aquellas retenciones mensuales menores a dicha cifra, entre las que se incluyen las que conformaron el marco fáctico original de la pena impuesta al apelante que, de ser mantenida, importaría vulnerar aquel principio receptado en los tratados internacionales con jerarquía constitucional a las que se ha hecho mención.”*⁹⁶ Procede a realizar una interpretación análoga de la situación del imputado, concluyendo que el hecho aquí investigado ya no encuentra adecuación típica, rechazando el recurso interpuesto.

Además, la Cámara, a través del voto de otro de sus miembros, expresa su voluntad por la aplicación del principio de la ultra actividad de la ley penal más benigna. La posterior ley ha establecido el nuevo monto como límite específico por debajo del cual la conducta descripta no será perseguible como delito.⁹⁷ En este orden de ideas, la política criminal seguida por el legislador en este aspecto, *“procuró centrar la atención en hechos que por su magnitud merecen encuadrarse en parámetros de criminalización, en tanto no incorporó a la reforma operada la cláusula de prohibición de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna que contenía el proyecto remitido al Congreso de la Nación.”*⁹⁸

⁹⁶ “Chinchilla Ramos, Carlos y Roser, Carolina s/recurso de casación” .Causa N° 851/2013 - C.F.C.P - Sala IV- Registro Nro.2582.13.4 20/12/2013

⁹⁷ Cfr. “Chinchilla Ramos, Carlos y Roser, Carolina s/recurso de casación” .Causa N° 851/2013 - C.F.C.P - Sala IV- Registro Nro.2582.13.4 20/12/2013

⁹⁸ “Chinchilla Ramos, Carlos y Roser, Carolina s/recurso de casación”. Causa N° 851/2013 - C.F.C.P - Sala IV- Registro Nro.2582.13.4 20/12/2013

3.8 Caso Vázquez

Otro precedente que merece análisis y mención es la causa llegada a la Sala Tercera de la Cámara Federal de Casación Penal, caratulada “Vázquez, Roberto s/ recurso de casación” del año 2014.

El recurrente, en esta ocasión, funda su pretensión en lo instruido por el entonces Procurador General de la Nación, Dr. Esteban Righi sosteniendo que el aumento de los montos mínimos, dispuesto por la ley 26.735 operó como una actualización con el objetivo de solo compensar la depreciación sufrida por la moneda nacional durante la vigencia de la ley 24.769, no cayendo tal circunstancia en una ley penal más benigna. Agrega además, que la actualización de los montos a partir del cual los delitos de la ley penal tributaria son punibles tiende a mantener un tratamiento igualitario a través del tiempo entre maniobras de valor económico equivalente en un contexto en el que la moneda en la que fue expresado ese valor se ha depreciado. Los magistrados comienzan expresando que la modificación operada en los montos dinerarios de los artículos de la ley penal tributaria vía sanción de la 26.735, no constituye en sí un caso de ley penal más benigna en los términos del artículo 2 del Código Penal, siendo diferente la situación que se presenta cuando existe convertibilidad sumada a una plena estabilidad. Si en ese caso se da el dictado de una nueva norma que suba los montos mínimos, se traduciría en una ley penal más benigna.⁹⁹

Continúa en el mismo orden de ideas expresando que la ley analizada en autos, lejos de desincriminar la conducta considerada punible, eleva los mínimos, conllevando a un aumento en el umbral económico de punibilidad con el fin de actualizar el monto respectivo, buscando contrarrestar el proceso inflacionario, la realidad económica y el ajuste. Por lo tanto, la aplicación retroactiva de una ley penal solo tendría lugar si se modificara la valoración del hecho que le resulte más favorable al imputado, y en el caso en que obedezca a determinados cambios económicos no vinculados a la apreciación social de la conducta en particular. En este sentido el tribunal expresa “*el aumento de los montos de*

⁹⁹ Cfr. “Vázquez, Roberto s/ recurso de casación” -Causa N° 1491/2013 - Registro N° 374/14 C.F.C.P, Sala III – 18/02/2014

la ley penal tributaria tuvo lugar a consecuencia de la actualización que se llevó a cabo con el fin de compensar la depreciación sufrida por la moneda desde la sanción de la ley 24.769 fijando así las barreras de punibilidad, siendo estas cuestiones fluctuantes de política criminal que variaron y que no tienen impacto sobre el tipo penal, por lo que mal podríamos decir que corresponde aplicarla retroactivamente. ¹⁰⁰

De igual manera realiza una analogía interpretativa entre las leyes aduaneras que son complementadas por leyes penales en blanco y las modificaciones de los montos en la nueva ley. La Cámara establece que *“el tipo penal se estructura con un precepto general, que es integrado por otras normas específicas de carácter extrapenal. De esa manera, se intenta conciliar el principio de legalidad con la dinámica que la fluidez del tráfico internacional requiere.”* Situación que sucede en el ámbito de la ley penal tributaria nutrida específicamente del aporte de este tipo de leyes en blanco que vienen a complementar las principales, por lo que *“la ley posterior a la configuración de la infracción que altere el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería afecta sólo un elemento coyuntural de la misma, pero es irrelevante en relación con el tipo penal.”* ¹⁰¹

Obviamente, muy distinto sería el caso en que se modificara sustancialmente los recaudos exigidos para la constitución de la conducta punible, situación que constituiría una aplicación del principio de la ley penal más benigna acarreado la no persecución de ilícito. ¹⁰²

Además expresa que en situaciones análogas a la traída a su resolución, otros contribuyentes recibieron condenas, por lo que un decisorio justo y equitativo, y en particular respetuoso del principio de igualdad consagrado en la Constitución Nacional, debe establecer que las conductas reprimidas antes de la reforma deberían seguir siendo punidas, por haberse consumado en períodos anteriores a la misma. Una diferente interpretación, respetando el *in dubio pro reo* y el principio de la ley penal más benigna, ocasionaría que aquellos penalmente perseguidos intenten la mayor dilación posible de las

100 “Vázquez, Roberto s/ recurso de casación” -Causa N° 1491/2013 - Registro N° 374/14 C.F.C.P, Sala III-18/02/2014

101 “Vázquez, Roberto s/ recurso de casación” -Causa N° 1491/2013 - Registro N° 374/14 C.F.C.P, Sala III-18/02/2014

102 Cfr. “Vázquez, Roberto s/ recurso de casación” -Causa N° 1491/2013 - Registro N° 374/14 C.F.C.P, Sala III-18/02/2014

pesquisas y procedimientos con el fin de procurar que cualquier eventual reforma legal posterior pueda interpretarse al menos de manera indirecta, como desincriminatoria de una conducta inequívocamente dolosa, cumplida y constatada antes de dicha modificación legislativa.¹⁰³

Continúa su argumentación diciendo que el cumplimiento de las funciones del Estado, origina gastos, cuya provisión expresamente se contempla en el art. 4° de la Constitución Nacional. En este sentido, uno de los peores males que el país soporta es el gravísimo perjuicio social causado por la ilegítima afectación del régimen de los ingresos públicos que proviene de la evasión o bien de la extensa demora en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y que, en la medida en que su competencia lo autorice, los jueces tienen el deber de contribuir a la aminoración de esos dañosos factores y comprender que son disvaliosas las soluciones que involuntariamente los favorecen, debiendo por tales motivos los magistrados examinar con particular estrictez la adopción de medidas que pudieran afectar el erario público, velando por el correcto funcionamiento del Estado.

103 Cfr. “Vázquez, Roberto s/ recurso de casación” - Causa N° 1491/2013 - Registro N° 374/14 C.F.C.P, Sala III – 18/02/2014

Capítulo 4: La nueva Ley Penal Tributaria y su aplicación.

En el siguiente capítulo se desarrollara la temática atinente a las modificaciones implementadas por la ley 26.735 del año 2011, sus diferencias con el anterior régimen de la Ley Penal Tributaria, su aplicabilidad y las discrepancias doctrinarias que ha ocasionado a partir de su entrada en vigencia.

4.1. Ley 26.735

La ley 26.735 fue aprobada por el Congreso de la Nación el 22 de diciembre de 2011, e introdujo importantes modificaciones al texto de la anterior ley penal tributaria N° 24.769.

La primera en la que se hace hincapié, es en que se hace objeto de tutela jurídica a la facultad recaudatoria de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con lo cual se extiende a estas últimas la tutela de la recaudación tributaria local como bien jurídico protegido por la actual ley penal tributaria, ocasionando una delegación de la materia penal en el Congreso Nacional, habilitando a este órgano a dictar normas represivas en materia fiscal para los incumplimientos en que incurran contribuyentes de tributos locales.¹⁰⁴

Además, opera una eximente de responsabilidad penal a quien regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, reemplazando a la extinción de la acción penal por pago voluntario que regía sólo para la evasión simple, extendiéndola ahora también a la evasión agravada.

La redacción de la norma ahora incorporada, además, no es suficientemente clara, pues genera la duda respecto a si esta exención extiende la obligación de cumplimiento a los

¹⁰⁴ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha: 05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

intereses y a las eventuales multas que pudieran aplicar de conformidad con el régimen de la Ley 11683.¹⁰⁵

Con relación a la misma temática, la limitación atinente a la existencia de denuncia previa para impedir que el obligado que regularice espontáneamente su situación pueda quedar eximido de responsabilidad es objetable debido a que una denuncia podría estar infundada, además del hecho de que el responsable obligado generalmente desconoce la existencia de tales denuncias, quedando ellas reservadas al ámbito de un procedimiento interno del organismo fiscal y por lo tanto, no reuniendo elementos de juicio suficientemente exteriorizados, que garanticen la adopción de una decisión como el pago y el reconocimiento de la obligación. Además, el mero inicio de una inspección tampoco sería suficiente para descalificar la espontaneidad de una presentación, si la misma no ha sido notificada al contribuyente.¹⁰⁶

Las actuaciones internas del Fisco que se encuentran ocultas al contribuyente, no pueden constituirse en obstáculo para acceder al beneficio previsto en el art.16 de la ley, en tanto erige a la espontaneidad como un elemento determinante para la causal absoluta. Una indebida comprensión de la existencia de trámites administrativos de naturaleza interna, sobre los cuales el contribuyente tiene vedado prima facie su acceso, no puede justificar una privación del beneficio en cuestión.

El inicio de una inspección implica el comienzo de un procedimiento técnico impulsado por el propio organismo fiscal durante el cual dicho ente hace acopio de información conducente a evaluar la situación impositiva del contribuyente o responsable, cuya conclusión puede derivar en una decisión administrativa que afecte los intereses de aquellos.

¹⁰⁵ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha: 05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en:

<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

¹⁰⁶ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha: 05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en:

<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

La notificación del inicio de la inspección constituye un requisito formal necesario para garantizar al inspeccionado el pleno ejercicio de sus derechos, los cuales están incorporados explícita o implícitamente en las normas de procedimiento administrativo que vienen a reglamentar a los preceptos garantizadores incorporados a la Constitución Nacional en beneficio de los particulares.

El procedimiento administrativo constituye un camino, que se inicia con la notificación del comienzo de la inspección y se desarrolla durante el curso de la misma hasta culminar con el veredicto de que no existe objeción en punto al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los responsables inspeccionados o, bien, en cambio, con la convicción de la existencia de interés fiscal que dé lugar a la resolución determinativa de tributos, una vez agotado el procedimiento de determinación de oficio.

Por lo antes mencionado, la mera denuncia vinculada directa o indirectamente con el obligado no debería actuar como impedimento para que este, una vez regularizada espontáneamente su situación, quede eximido de responsabilidad penal, pues ello conspira en contra de la política de incentivo al cumplimiento espontáneo de los contribuyentes que pretende instalarse a través de la causal absolutoria.

Además de los cambios en relación a la exculpación, y gracias al proceso inflacionario por el que ha atravesado el país, la nueva ley penal tributaria eleva los topes a partir de los cuales se configura el delito. En materia tributaria la evasión simple pasó de \$ 100.000 a \$ 400.000 y para la evasión agravada de \$ 1.000.000 a \$ 4.000.000, por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratase de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un año. En materia de apropiación indebida de tributos (retenciones y/o percepciones) el tope pasó de \$ 10.000 a \$ 40.000. Se ha modificado la condición objetiva de punibilidad que compone la definición de la evasión tributaria de tributos. Asimismo, se extiende la aplicación de la norma al ámbito provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.¹⁰⁷

¹⁰⁷ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha:

En materia de los recursos de la seguridad social la evasión simple pasó de \$ 20.000 por cada período a \$ 80.000 por cada mes y para la evasión agravada: a) el monto evadido pasa de \$ 100.000 a \$ 400.000 por cada mes; b) si hubiesen intervenido personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado, el monto evadido pasa de \$ 40.000 a \$ 160.000. Por su parte, en la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social, el tope a partir del cual se configura el delito pasó de \$ 5.000 a \$ 20.000 por mes y se precisa que el sujeto activo del delito puede serlo tanto el empleador como el agente de retención o percepción de dichos aportes percibidos y no ingresados.¹⁰⁸

Otro cambio incorporado por la nueva ley, fue la derogación del artículo 19 de la Ley 24.769 que facultaba al organismo fiscal a no formular denuncia penal si de las circunstancias de hecho surgiera manifiestamente que no se ha ejecutado la conducta punible. Si durante su actuación investigadora el organismo fiscal correspondiente, con base en las circunstancias de hecho, se formase convicción acerca de que el contribuyente o responsable no ha ejecutado conducta punible por la Ley 24.769, no debería formular denuncia penal alguna por no existir, a su juicio, delito imputable al contribuyente dentro del marco de dicha ley. Y si, en cambio, dicho organismo juzgase que los elementos de juicio constituyen evidencia de la comisión de un delito sancionado por la ley penal tributaria, es obligación del funcionario público efectuar la denuncia penal pertinente.¹⁰⁹

Con relación a la evasión agravada, ahora, contempla la utilización total o parcial de facturas o documento equivalente ideológicamente o materialmente falsos como causal de agravamiento.¹¹⁰

05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en:

<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

¹⁰⁸ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha: 05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en:

<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

¹⁰⁹ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha: 05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en:

<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

¹¹⁰ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha:

La asociación ilícita incorporada a la Ley N° 24.769 estuvo pensada para ser aplicada a quienes presten colaboración al contribuyente evasor, no estando diseñada esta figura para imputarle dicho delito al contribuyente, por la simple razón de que éste sería el autor primario del delito de evasión. Una de las razones de su inclusión en la Ley Penal Tributaria, tal vez la principal, es atacar el fenómeno de las denominadas facturas apócrifas, a través de la amenaza sobre los partícipes en la maniobra fraudulenta, es decir, los fabricantes de dichas facturas y los profesionales que a juicio del organismo fiscal son los ideólogos de la operatoria. De tal modo, al no entrar la confabulación orquestada en el instituto de la participación criminal, los partícipes de la misma estarían formando parte de un delito autónomo, el de asociación ilícita, que al pasar a estar penado con un mínimo de tres años y seis meses de prisión, no goza del beneficio de la excarcelación.¹¹¹

Este antecedente denota la preocupación de las autoridades por la utilización de facturas apócrifas como instrumento coadyuvante en la comisión del delito de evasión, complementando, a través de la reforma que aquí se comenta, el ataque sobre las mismas, pero esta vez dirigido hacia el autor primario del delito al sentar las bases para calificar a su conducta antijurídica como evasión agravada.

Antes de la reforma las facturas apócrifas constituían un indicio de ardid o engaño, siendo este uno de los elementos constitutivos de la evasión de las dos clases: la simple y la agravada. En dicho contexto, la existencia de tales facturas no era un dato diferenciador en cuanto a encuadrar a la conducta del sujeto activo en uno u otro tipo de evasión y, mucho menos, un supuesto que impidiese al infractor quedar al margen de la sanción penal si la suma evadida era inferior al tope fijado por la ley para considerar a la conducta punible. A partir de la reforma, la utilización de las mismas importa, lisa y llanamente, calificar a la

05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en:

<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

¹¹¹ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha: 05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en:

<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

evasión como agravada sin que le resulte de aplicación el mínimo legal previsto para el delito de evasión agravada ni para el de evasión simple.¹¹²

Con relación a la extensión a las personas de existencia ideal, se agrega al artículo 14 de la ley 24.769, nuevos párrafos según los cuales cuando los hechos delictivos previstos en dicha ley se hubiesen realizado en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a dicha entidad determinadas sanciones en forma conjunta o alternativa, a saber: a) multa de dos a diez veces de la deuda verificada; b) suspensión total o parcial de actividades, la que no podrá exceder los cinco años; c) suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculada con el Estado, la que no podrá exceder los cinco años; d) cancelación de la personería cuando hubiese sido creada al solo efecto de la comisión del delito o esos actos constituyan la principal actividad de la entidad; e) pérdida o suspensión de los beneficios estatales que tuviere; f) publicación de un extracto de la sentencia condenatoria a costa de la persona de existencia ideal.¹¹³

Los jueces deberán tener en cuenta el incumplimiento de reglas y procedimientos internos, la omisión de vigilancia sobre la actividad de los autores y partícipes, la extensión del daño causado, el monto de dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.¹¹⁴

Para la imputabilidad de las sociedades no basta con la circunstancia de que uno de sus representantes o dependientes haya incurrido en la materialidad de un hecho descrito como delito, ni que éste pueda serle atribuido a tal persona física a título de dolo o culpa, sino que será necesario, asimismo, que la sociedad hubiese obrado cuando menos con culpa, esto, es

¹¹² Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha: 05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

¹¹³ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha: 05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

¹¹⁴ Conf. Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha: 05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

negligente o imprudentemente, ya sea al elegir el colaborador, o al no vigilar suficientemente su accionar.

Sin embargo la cuestión principal, y al mismo tiempo la más debatida, reside en relación a la variación que se estableció respecto a los nuevos montos mínimos, dada la posibilidad de aplicación retroactiva que nace de la mayor benignidad de éstos. Se ha debatido en la doctrina penal tributaria, si el importe mínimo consignado en la figura delictual, forma parte del tipo penal o no. La situación no es pacífica al respecto, trasladándose esta disputa a la procedencia o no de la aplicación retroactiva.

Dicha disquisición entre dicho tope como componente del tipo penal o su categorización como una condición objetiva de punibilidad ajena al mismo, tiene una trascendencia esencial a la hora de definir la pretensión de aplicación retroactiva del principio de la ley penal más benigna al caso.

Para los que no admiten que dicho tope integre el tipo penal, consideran que estas condiciones objetivas de punibilidad no integra el dolo, y por lo tanto, se limita a establecer la frontera cuantitativa entre una sanción administrativa de la penal.

Para la otra corriente, el tope señalado forma parte del dolo exigible en la conducta del autor del delito, quien tiene debida representación de que su acción antijurídica y típica incluye un resultado en perjuicio del fisco superior a los topes antes señalados.

Cabe advertir que el principio de la ley penal más benigna, tiene en la actualidad una jerarquía superior a la de las demás leyes y por tal motivo, no podría ser derogado por una ley común ya que ésta es una creación del legislador quien, para su implementación debe respetar las directivas impuestas por normas de superior rango, entrando directamente en conflicto con los preceptos protegidos por la Constitución Nacional y los Tratados internacionales de igual rango o jerarquía.

De tal modo, al integrar el tipo delictual el tope mínimo señalado, la aplicación retroactiva del principio de benignidad debería alcanzar a las conductas verificadas con anterioridad a la sanción de la ley en tanto el importe resultante del actuar disvalioso habido antes de la

sanción de la ley 26735, se encuentre por debajo de los nuevos mínimos previstos en el articulado de la actual ley.

4.2. Dictamen 5/12 del Procurador General

Posterior al dictado de la ley, se dio un pronunciamiento por parte de la Procuración General de la Nación, mediante la Resolución N° 5/12 de fecha 8/3/12 a través de la cual se instruyó a los fiscales con competencia en materia penal, para que se opongán a la aplicación retroactiva de la Ley 26.735, en lo que se refería al ajuste en los montos a partir de los cuales resultaban punibles algunos de los comportamientos que la Ley Penal Tributaria criminalizaba.¹¹⁵

Refería entre otras cosas la Resolución, a que se habría generado una expectativa de impunidad entre los imputados por delitos de la Ley Penal Tributaria cometidos con anterioridad a la vigencia de la nueva ley y por montos que excedían los mínimos del régimen original, pero que no superaban los mínimos del nuevo, mediante la aplicación retroactiva de la nueva ley que, en ese aspecto, resultaba más beneficiosa.

Con relación a la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna a las normas que disponían aumentos de las sumas de dinero que establecían fronteras de punibilidad, la Procuración General intentó delimitar su aplicación para evitar su uso mecánico. Como bien lo expresó el Procurador de ese entonces Esteban Righi,¹¹⁶

“De acuerdo con esa interpretación, la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna a la que se tiene derecho en virtud de las disposiciones de los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos no consiste en la aplicación mecánica o irreflexiva de cualquier ley posterior al hecho imputado

¹¹⁵ Conf. Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en:

<http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

¹¹⁶ Conf. Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en:

<http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

por la sola razón de que ella beneficiaría al acusado en comparación con la ley vigente en el momento de comisión del hecho.”¹¹⁷

Asegurar que las penas no se impongan o mantengan cuando la valoración social que pudo haberlas justificado en el pasado ha cambiado, es el sentido del principio. Por tal motivo, con la sanción de una nueva ley cuya aplicación retroactiva beneficiaria al imputado de un delito, la aplicación del principio exige evaluar si la nueva ley es la expresión de un cambio en la valoración de la clase de delito que se imputa. Solo cuando así fuera, el imputado tendría el derecho que aseguran las dos cláusulas citadas de los pactos internacionales.

La modificación en los montos mínimos de la Ley Penal Tributaria que dispuso la ley 26.735 tuvo como principal motivación la actualización de los mismos buscando compensar la depreciación sufrida por la moneda nacional durante el período de vigencia de la ley 24.769.

Continua argumentando que la intención de los legisladores, no fue otra más que, la de actualizar esas sumas a fin de mantener el objetivo perseguido con la adopción de la ley 24.769 en 1997, limitando la persecución penal por los delitos tributarios a aquellos que superan un monto económico.

“La moneda en la que estaban expresados esos valores económicos se ha depreciado desde entonces en cuatro veces, lo que equivale a reconocer que el mismo valor económico corresponde hoy a una suma de pesos cuatro veces mayor, y una misma suma de pesos corresponde hoy a un valor económico cuatro veces menor.”¹¹⁸

Al aumentar en cuatro veces los montos mínimos, el Congreso no buscó cambiar la valoración social de los comportamientos que justificó la adopción de la ley 24.769. El objetivo de la reforma fue corregir los efectos de la depreciación de la moneda nacional en

¹¹⁷ Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en:

<http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

¹¹⁸ Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en:

<http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

la que fueron expresados los montos mínimos, manteniendo la política criminal antes sostenida.¹¹⁹

Realizó una alusión a que no resultarían aplicables las previsiones de los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, en tanto el aumento de los montos dispuestos por la Ley 26.735, resultaban del producto de una actualización para compensar la depreciación monetaria, siendo que debería efectuarse una comparación integral de las leyes en juego dado que en algunos puntos podrían resultar más beneficiosas las modificaciones y en otras menos.

Inclusive, la Corte Suprema había establecido que la no actualización de la multa sería violatoria de la igualdad que prescribe el art. 16 de la Constitución, ya que el sacrificio económico impuesto a quienes hubieran cometido el mismo hecho en igual época variaría en relación con las oscilaciones del valor de la moneda.¹²⁰

Según lo que determina esa doctrina, la actualización monetaria de una multa no debía considerarse como un agravamiento de la pena, siempre que su finalidad radicase en que dos sujetos que consumaron un idéntico delito en un mismo momento, fuesen penados con multas del mismo coste pecuniario, a pesar de que haya existido un lapso temporal entre sus correspondientes sanciones, generador de una situación en la cual la moneda objeto de la multa se haya depreciado.

Visto de este modo, el aggiornamiento monetario aseguraría un trato igualitario a pesar del paso del tiempo. Es así, que el reajuste de los montos mínimos de la Ley Penal Tributaria a partir de los cuales sus delitos son punibles tenía como objetivo mantener un trato equivalente a través del tiempo, mediante la utilización de maniobras económicas en un

¹¹⁹ Conf. Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en: <http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

¹²⁰ Conf. Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en: <http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

contexto en el cual se había depreciado el valor que la moneda en la que fue determinado.¹²¹

Es así que al actualizarse una multa, no se llevaba adelante un agravamiento del accionar al que se determinaba esa pena, sino la intención de mantener inmutable un modo de castigo frente a la variación del valor monetario. Del mismo modo, la actualización de los montos mínimos, no representaba una revaloración liberatoria de la actitud delictiva que determinaban esos montos, sino que tenía por objetivo la estabilidad económica a partir de la cual un delito fiscal resultaba digno de punición.

Bajo esta visión, se puede concluir que la ley 26.735, en la medida en que reemplazó los valores que establecen los límites de punibilidad de la Ley Penal Tributaria para compensar la depreciación sufrida por la moneda, no establece un derecho a la aplicación retroactiva de acuerdo al principio fijado en los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.¹²²

Esta conclusión, no consiste en una contradicción a la doctrina jurisprudencial establecida en el fallo “Palero”. En ese caso, la Corte aplicó de manera retroactiva el artículo 13 de la ley 26.063, el cual había modificado el monto mínimo a partir del cual resultaba digna de punición la apropiación indebida de aportes de la seguridad social regulada por el artículo 9 de la Ley Penal Tributaria, ya que dicha modificación resultaba más benigna para el acusado.¹²³

Sin embargo, esa modificación de montos que se dio mediante la ley 26.063, no estaba destinada a una actualización compensatoria por la depreciación sufrida por la moneda. Su objetivo se basó en crear un régimen integral principalmente administrativo, destinado al control del cumplimiento de aportes previsionales y contribuciones de seguridad social,

¹²¹ Conf. Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en: <http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

¹²² Conf. Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en: <http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

¹²³ Conf. Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en: <http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

replicando la legislación existente, y mediante el cual se agregó una diferenciación entre la cláusula destinada al régimen previsional y la destinada al régimen de la seguridad social, siendo que antes no existía distinción, y elevo el mínimo pecuniario de cinco mil a diez mil pesos por periodo mediante su artículo 9. Pero nunca se alegó que dicho aumento del monto se debía a una necesidad de contrarrestar una depreciación monetaria. Esa característica no fue discutida en el Congreso, ni lo adujo el Poder Ejecutivo en su mensaje de elevación del proyecto.

De este modo, la Corte Suprema en el caso “Palero”, interpretó que la modificación en el monto se debía a un interés del Congreso de reducir el cúmulo de actos punibles alcanzados por el artículo 9 de la Ley Penal Tributaria. Fue así que decidió acertadamente que la modificación legal le otorgaba a Palero el derecho a verse beneficiado por la aplicación retroactiva de la flamante ley 26.063, a la luz de las disposiciones de los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.¹²⁴

Por otro lado, cabe aclarar que estas consideraciones realizadas en relación a la no aplicación retroactiva de la ley 26.735 por tratarse de una actualización monetaria contraria a la depreciación de la moneda, no niegan la posibilidad de que hayan otros motivos independientes por los cuales también se puedan negar la pretensión de dicha aplicación retroactiva de los recientes montos fijados. Especialmente, ha de tenerse en consideración al analizar el carácter más benigno de una ley posterior al momento de comisión del delito, la comparación integral que debe realizarse entre las leyes que entran en acción.

Para que exista una debida aplicación retroactiva de la ley posterior, esta debe resultar más beneficiosa que su predecesora de acuerdo a todas las disposiciones de ambas leyes, siendo estas debidamente comparadas.

Una ley como la 26.735, cuya naturaleza es compleja, podría resultar beneficiosa en una o algunas de sus disposiciones, como por ejemplo el aumento del monto mínimo fijado para

¹²⁴ Conf. Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en: <http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

un agravamiento punitivo, pero así también podría resultar perjudicial con otra disposición, como por ejemplo con el agregado de una condición nueva para la agravación, la cual fuera independiente del mundo.¹²⁵

Como ya se ha establecido, la aplicación de la ley posterior más beneficiosa al hecho anterior no permite elegir aquellas alternativas más provechosas y desechar las desfavorables. O bien es aplicada toda la ley nueva de manera retroactiva, o se mantiene en su totalidad la derogada.

Es en base a todo lo expuesto, que el en ese entonces Procurador instruyó a los fiscales con competencia en la materia penal para que sigan esa interpretación planteada, y en consecuencia rechacen la aplicación retroactiva de la ley 26.735 basada en los artículos 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.¹²⁶

Pese a la posición emitida por el Procurador General, y más aún, en relación a los fallos analizados en el capítulo 3 de este trabajo, la postura doctrinal en su mayoría se ha posicionado acorde a la postura actual de la Corte Suprema.

Cabe destacar la opinión de *Oswaldo H. Soler* y *Enrique D. Carrica*, quienes afirman que la fijación de un aumento en los umbrales de los tipos penales de la nueva Ley Penal Tributaria, que contienen condiciones objetivas de punibilidad, no consisten de hecho en una “adecuación cuantitativa”, sino que consiste en una modificación de política criminal en la materia, que tiene como resultado el fin de la persecución de conductas no trascendentes ni merecedoras de acción punitiva, dando lugar a la aplicación del principio. Agregan estos autores, que es necesario recordar al principio de benignidad como un instituto de carácter superior a las demás leyes, a raíz de la reforma constitucional de 1994,

¹²⁵ Conf. Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en: <http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

¹²⁶ Conf. Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible en: <http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

por lo que no podría ser derogado en virtud de una ley común, la cual debe ser creada por el legislador respetando las normas de rango superior a la hora de su dictado

Otro argumento en la misma línea es esgrimido por parte de *Gastón Vidal Quera*, quien sostiene que al tratarse de un principio contenido en acuerdos internacionales de los que la República Argentina forma parte, debe ser aplicado a las causas en trámite en las que, en razón de la modificación introducida, queden desincriminadas conductas por no llegar al monto mínimos de punibilidad que exige la ahora vigente ley 26.735

Más terminante es en su análisis el Dr. *Emilio Cornejo Costas*, quien dicta que con el fallo *Cristalux* la cuestión no solo quedo zanjada definitivamente a favor de la aplicación del principio, sino que el delincuente se debe beneficiar lo más posible de cualquier modificación ulterior a la legislación.

Asimismo, pareciera ser una pretensión desafortunada el de la Procuración, si en su dictamen del caso “Palero” admitió la procedencia del principio de la ley penal más benigna ante las variaciones en los umbrales de punibilidad, para ahora pretender esquivar dicho criterio, mediante argumentos contrarios a los principios de interpretación de esta garantía y quitándole a la aplicación del derecho gran parte de certidumbre.

Conclusión

Durante todo el desarrollo de este Trabajo Final de Graduación, se ha analizado las diferentes variables destinadas a dar respuesta al problema planteado; esto es: resultaba aplicable el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, ante la sanción de la nueva Ley Penal Tributaria, y de este modo favorecer a los acusados por la ley anterior; o si era procedente la posibilidad de no aplicar dicho principio, por no tratarse de una ley con objetivos nuevos y más benignos, sino solo se trataba de una actualización numérica de los montos establecidos.

Personalmente, considero que la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, cuenta con una innegable gran fuerza de validez, a raíz de su reconocimiento constitucional y por la incorporación en los tratados internacionales. Como consecuencia de esto, su aplicación resulta difícilmente cuestionable, especialmente cuando de su análisis depende la libertad o el encarcelamiento de una persona. Esta postura es la que se detecta en la gran mayoría de la doctrina al momento de analizar la información referida al tema, quienes se abocan a una defensa férrea del principio, y niegan prácticamente cualquier tipo de posibilidad de exclusión a su aplicación, al menos en nuestro país.

Sin embargo, en este caso en particular, encontramos una buena oportunidad para estudiar y debatir su validez perpetua y sin ningún tipo de condicionamiento.

En el caso planteado, considero que examinar a priori la posibilidad de evitar la aplicación del principio resulta posible, teniendo en cuenta como cuestión fundamental, los objetivos del legislador al momento de sancionar una nueva ley. Considerando que no siempre la sanción de una nueva ley conlleva un cambio en la valoración social del hecho punible, resulta cuestionable la posibilidad de favorecer (por el simple hecho de seguir un principio abstracto) a quienes poco tiempo atrás estaban castigados, y que hoy se verían favorecidos, no por un cambio en el interés de la sociedad de punir sus actuar ilícito, sino por una actualización legislativa de características principalmente numéricas.

Bien sabido es que la cuestión inflacionaria es ardua, de difícil estudio y debate, especialmente en nuestro país y en momentos como los que estamos atravesando. Si consideramos que las diferencias entre la nueva ley y la anterior, consisten en la modificación de los montos mínimos, y no en otras cuestiones centrales, podemos entender que la actualización legislativa ha tenido fines relacionados a la economía y su variación constante, y no al interés de la sociedad en liberar de culpa a determinadas actuaciones. Es por esto, que considero procedente, como mínimo, analizar la posibilidad de no actuar irreflexivamente, es decir, no aplicar el principio por el simple hecho de seguirlo sin más, y sin al menos un debate previo.

Teniendo en consideración que estamos atravesando una época en la que el accionar gubernamental en materia de recaudación impositiva ha tomado un papel fundamental, con una postura remarcadamente activa, y con un notorio interés en todo lo que importa a materia, no resulta menor la cuestión planteada, acerca del diferente destino y fin que aquellas imputaciones, juicios y condenas efectuadas podrían llegar a tener, según se tome una postura o la otra, respecto al principio y su cuestionada aplicabilidad.

Personalmente, considero que el debate siempre trae resultados positivos, más allá de que traigan cambios en la postura social vigente, o nada se modifique a través de él. Por el contrario, no debatir, y permitir que el sistema se deje guiar por el seguimiento automático de principios previamente establecidos no resulta positivo. Las sociedades y sus paradigmas cambian, y en el debate se encuentra la forma de avanzar judicialmente junto a ella, no quedándose estáticos en el tiempo. Si bien el principio de retroactividad de la ley penal más benigna es ampliamente útil y positivo, considero que sus análisis en determinados casos, lo dotarían inclusive una de mayor utilidad.

En base a lo expuesto concluyo que, en el caso de la Ley Penal Tributaria específicamente desarrollado en este trabajo no resultaría procedente negar la aplicación del principio de retroactividad, principalmente a raíz de las últimas posturas jurisprudenciales desplegadas. Pero encuentro posible y hasta quizás obligatoria una postura abierta a futuros análisis relacionados a dicho principio cuando se den los casos concretos, con el fin de no depender

de sentencias cuasi automáticas y dependientes de principios rígidos, sino de aceptar la posibilidad de analizar y mantener abierta una puerta a las posible variables futuras, para adecuar el derecho a los constantes cambios sociales que siempre se darán.

Bibliografía:

Núñez, R. C., “Manual de Derecho Penal, Parte Especial” 2º edición Actualizada por Víctor Reinaldi, Ed. Marcos Lerner, Córdoba, 1999.

Zaffaroni, E. R., Alagia, A.; Slokar, A., “Derecho Penal Parte General”, 2º edición, Ediar 2002

Villegas, Hector B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario – (9º Edición actualizada y ampliada) Buenos Aires: Ed. Astrea. 2005

Lascano Carlos J. (h) Derecho Penal PARTE GENERAL – Libro de Estudio – Ed. Advocatus, Argentina, 2005.

Bonetto Luis M. en Lascano Carlos J. (h) Derecho Penal PARTE GENERAL – Libro de Estudio – Ed. Advocatus, Argentina, 2005.

Noel Costa Maria en Lascano Carlos J. (h) Derecho Penal PARTE GENERAL – Libro de Estudio – Ed. Advocatus, Argentina, 2005.

Carrara Francesco, Programa del Curso de Derecho Criminal –Ed. De Palma , Buenos Aires 1944.

Righi Esteban , Los delitos Económicos – Ed. Ad Hoc, Argentina – 2000.

Arzamendi José L. de la Cuesta, Derecho Penal parte General (1) – Ed. Euskal Erriko Unibersitatea, España, Pais Basco, 2003

Laje Ross Cristobal, Aspectos del Encubrimiento y del lavado de dinero- Ed. Alveroni. Argentina, 2004

Páginas web

Foro Penal General – ARCHIVO JUEVES, 27 DE ENERO DE 2011 - PRINCIPIOS RECTORES DE LA LEY PENAL – 27/01/2001. Consultada 10/11/2013. Disponible en: <http://jbpenalgeneral.blogspot.com.ar/2011/01/06-principios-rectores-de-la-ley-penal.html>

Universidad de Antioquia - Facultad de Derechos y Ciencias Políticas – Publicaciones - Estudios de Derecho - 04/11/2007 Consultada 15/11/2013. Disponible en: <http://www.udea.edu.co/portal/page/portal/bibliotecaSedesDependencias/unidadesAcadem>

cas/FacultadDerechoCienciasPolíticas/PublicacionesMedios/EstudiosDerecho/SegundaEpo
ca

EUMED.Net – Contribuciones a las Ciencias Sociales – Julio de 2011 - LA
RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL EN BOLIVIA - 05/07/2011 Consultada:
14/11/2013. Disponible en: <http://www.eumed.net/rev/cccsc/13/aass.htm>

Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e
Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Ley Ley N° 23.711. Fecha:
05/02/2008. Consultada 21/02/2014. Disponible en:
<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/112/norma.htm>

R O R C y FC Abogados - Conferencia del Dr. Oscar Eduardo Romera en la Jornada sobre
la reforma a la ley penal tributaria y su impacto en la empresa, del 29 de marzo de 2012 en
la sede la "Fundación Libertad" de Rosario - NUEVAS CUESTIONES DE
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y PENAL. REGULARIZACION
ESPONTANEA, EXTINCION POR PAGO, PROBATION. COMPETENCIA FEDERAL
Y PROVINCIAL. – Fecha: 01/04/2012 Consultado: 22/02/2014 Disponible en:
<http://www.royr.com/index.php?page=noticia&id=22>

Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e
Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL
TRIBUTARIO Ley N° 24.769. Fecha: 05/02/2008. Consultada 24/02/2014. Disponible en:
<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/40000-44999/41379/norma.htm>

Revista de Pensamiento Penal - SECCIONES - PENAL ECONÓMICO –
JURISPRUDENCIA - ARGENTFLORA. CSJN. Régimen penal cambiario. Norma penal en
blanco. Ley más benigna. Retroactividad. Fecha: 01/10/08 Consultada: 03/03/2014
Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/node/17218>

Infojus.gov.ar – Jurisprudencia – Ayerza Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario. –
Fecha: 10/05/2011 Consultada:24/02/2014 Disponible en:

http://www.infojus.gov.ar/jurisprudencia/FA98000104-ayerza_infraccion-federal-1998.htm?9

Planeta Ius.com.ar – Fallos – Jurisprudencia – Fallos Clasicos - Fallo Cristalux S.A. –
Fecha:11/11/2013. Consultada: 24/02/2014 Disponible en:
<http://www.planetaius.com.ar/fallos/jurisprudencia-c/caso-CristaluxSA.htm>

Estudio Durrieu Abogados – Publicaciones – Fallos - Docuprint S.A. – Fecha: 03/01/2014
Consultado:25/02/2014 Disponible en:
http://www.estudiodurrieu.com.ar/articulo_2009_09_25.pdf

Dictamen 765/2013 PGN - S.C. S., L. XL VIII "Soler, Diego s/recurso de casación"

Chinchilla Ramos, Carlos y Roser, Carolina s/recurso de casación” .Causa N° 851/2013 -
C.F.C.P - Sala IV- Registro Nro.2582.13.4 20/12/2013

Vázquez, Roberto s/ recurso de casación” -Causa N° 1491/2013 - Registro N° 374/14 C.F.C.P, Sala III-18/02/2014

Infoleg.Com. Información Legislativa. Base de datos del Centro de Documentación e
Información, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. REGIMEN PENAL
TRIBUTARIO Ley N° 26.735. Fecha: 05/02/2012. Consultada 15/03/2014. Disponible en:
<http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/190000-194999/192148/norma.htm>

Sebastian Basualdo, Contador Publico.com Resolución n° 5/12 de fecha 8/3/12 de la
Procuración General de la Nación – Fecha: 12/04/2012 Consultado: 12/04/2014 Disponible
en: <http://sbasualdo.com.ar/2012/03/12/resolucion-512-procuracion-greneral-de-la-nacion-pgn/>

**AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR Y DIFUNDIR
TESIS DE POSGRADO O GRADO
A LA UNIVERIDAD SIGLO 21**

Por la presente, autorizo a la Universidad Siglo21 a difundir en su página web o bien a través de su campus virtual mi trabajo de Tesis según los datos que detallo a continuación, a los fines que la misma pueda ser leída por los visitantes de dicha página web y/o el cuerpo docente y/o alumnos de la Institución:

Autor-tesista	ALMADA, FÉLIX EMILIANO
DNI	32.680.286
Título y subtítulo	LA RETROACTIVIDAD DE LA LEY PENAL TRIBUTARIA Nº 26.735
Correo electrónico	felixalmada@hotmail.com
Unidad Académica	UNIVERSIDAD SIGLO 21
Datos de edición: <i>Lugar, editor, fecha e ISBN (para el caso de tesis ya publicadas), depósito en el Registro Nacional de Propiedad Intelectual y autorización de la Editorial (en el caso que corresponda).</i>	

Otorgo expreso consentimiento para que la copia electrónica de mi Tesis sea publicada en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21 según el siguiente detalle:

Texto completo de toda la Tesis	SI
Publicación parcial	

Otorgo expreso consentimiento para que la versión electrónica de este libro sea publicada en la en la página web y/o el campus virtual de la Universidad Siglo 21.

Lugar y fecha: RIO CUARTO, 10/09/2014

Firma

Aclaración

Esta Secretaría/Departamento de Posgrado de la Unidad Académica: _____
_____ certifica que la tesis adjunta es la aprobada y registrada en
esta dependencia.

Firma

Aclaración

Sello de la Secretaría/Departamento de Posgrado