



Trabajo Final de Grado

**Ley penal más benigna en el marco de la ley 26735
Supuestos de procedencia**

Carrera: Abogacía

Alumno: María Florencia Grosso

Legajo: ABG01289

Fecha de entrega: Junio de 2014

Resumen

Se estudió el principio de la retroactividad de la ley penal más benigna en el marco del derecho penal tributario, a partir de la modificación introducida por la ley 26735, a fin de determinar si el mismo es procedente. Se utilizó la estrategia metodológica cualitativa, que describe, comprende e interpreta los fenómenos a través de las percepciones y significados producidos por las experiencias de los participantes. Se estudió la posición que sostiene que no se puede proceder a su aplicación de manera mecánica, para lo cual se debió considerar a los umbrales de punibilidad de los delitos penales tributarios desde la teoría de las condiciones objetivas de punibilidad y desde la teoría de los elementos del tipo. Del estudio de las modificaciones introducidas por la ley 26735 integralmente consideradas, los diversos métodos de interpretación de la ley penal y la teoría que sostiene que no se produjo un cambio en la valoración social del hecho delictivo, se concluyó que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna no procede de manera mecánica ante las modificaciones de la ley penal que en apariencia y consideradas de manera literal e independientemente del contexto donde se ubican resultan más beneficiosas.

Palabras claves: retroactividad de la ley; ley penal más benigna; ley 26735; condiciones objetivas de punibilidad.

Abstract

The principle of retroactivity of the most favorable law in the context of criminal tax law was studied from the modification by Law 26735 , to determine if it is appropriate . Qualitative methodological strategy , which describes , understands and interprets the phenomena through the meanings produced by perceptions and experiences of the participants was used. Holding the position that you can not proceed with its application mechanically, which was due to consider thresholds punishable criminal tax offenses from the theory of the objective conditions of criminality and was studied from the theory of the elements the type . From the study of the changes introduced by Law 26735 fully considered , the various methods of interpretation of criminal law and theory which holds that there was a change in the social value of the offense, it was concluded that the principle of retroactivity of the most favorable criminal law is not mechanically to changes in criminal law and apparently considered literally and regardless of the context in which they are located are more beneficial .

Keywords : retroactivity of the law ; most favorable criminal law; Law 26735 ; objective conditions of criminality.

Índice

Introducción.....	7
Capítulo I del TFG.....	11
El principio de la ley penal más benigna en el derecho argentino	11
1. Introducción.....	11
2. El ámbito temporal de la ley penal.....	11
3. El principio de legalidad y el principio de irretroactividad de la ley penal	12
4. El ámbito de la benignidad.....	13
5. Excepciones a la aplicación del principio de la ley penal más benigna	14
a) Las normas procesales	14
b) Normas temporales:.....	15
c) Normas extrapenales que complementan el tipo	15
d) Normas que modifican mínimos cuantitativos	18
6. Conclusión	18
Capítulo 2	20
La interpretación que la jurisprudencia dominante realiza de la ley 26735	20
1. Introducción.....	20
2. Las diversas interpretaciones de la ley penal:	20
a) La interpretación auténtica:	21
b) La interpretación doctrinal:	22
c) La interpretación judicial:.....	22
3. El principio de legalidad y la actividad judicial de aplicación de la ley	23
4. Los métodos de interpretación de la ley penal	23
a) Método exegético.	24
b) Método histórico.....	25
c) Método teleológico	25
d) Método sistemático.....	26
5. El método de interpretación que utiliza la doctrina dominante para enunciar la procedencia del principio de la ley penal más benigna en el marco de la ley 26735.	26
6. La interpretación que la Corte Suprema de Justicia realiza al aplicar el principio de la ley penal más benigna en materia económica.....	28

a) Análisis del fallo “Constancio Vigil”	28
b) Análisis del fallo “Palero”	30
c) Voces que analizan lo resuelto por la C.S.J.N en “Palero”:	31
7. La interpretación que realiza la Cámara Federal de Casación Penal al analizar la aplicación del principio de la ley penal más benigna en relación a la ley 26735. Fallo “Carrizo”	32
8. Conclusión.....	34
Capítulo 3	36
Los umbrales de punibilidad en los delitos tributarios. A partir de qué momento se afecta el bien jurídico protegido por el derecho penal económico	36
1. Introducción.....	36
2. El bien jurídico protegido en el derecho penal económico y en la ley 26735	37
3. Los umbrales de punibilidad: ¿elementos del tipo penal o condiciones objetivas de punibilidad?	38
a) Los elementos del tipo penal	39
b) Las condiciones objetivas de punibilidad.....	40
4. La cuestión de los umbrales de punibilidad en la Resolución de la Procuración General de la Nación n° 5/12 y en el debate parlamentario de la ley 26735.	41
5. La consideración de la doctrina mayoritaria sobre los umbrales de punibilidad en el marco de la ley 26735.	42
6. Una propuesta que llega desde el derecho comparado: la eliminación de los umbrales de punibilidad.....	48
7. Conclusión.....	49
Capítulo 4	52
Las modificaciones introducidas al Régimen Penal Tributario por la ley 26735.....	52
1. Introducción	52
2. Modificaciones introducidas al Código Penal: la eliminación de la suspensión del juicio a prueba para los delitos comprendidos en el régimen penal tributario.	53
3. Actualización de los montos mínimos de los delitos tributarios	53
a) Evasión simple y evasión agravada	54
b) Aprovechamiento indebido de subsidios.....	56
c) Obtención fraudulenta de beneficios fiscales	56
d) Pérdida de beneficios fiscales.....	57
e) Apropiación indebida de tributos	57
4. Actualización de los montos mínimos de los delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social.	57
a) Evasión simple.....	57

b) Evasión agravada.....	58
c) Apropiación indebida de recursos de la seguridad social.....	58
5. Delitos fiscales comunes	59
a) Insolvencia fiscal fraudulenta.....	59
b) Simulación dolosa de pago	59
c) Alteración dolosa de registros	59
d) Incorporación del artículo 12 bis: nueva hipótesis delictual por modificación y adulteración dolosa de sistemas informáticos y controladores fiscales.....	60
6. La modificación en la responsabilidad de las personas jurídicas: extensión de la sanción penal a las personas de existencia ideal.....	61
7. La eliminación de la extinción de la acción penal por pago. Régimen de presentación espontánea	64
8. Los procedimientos administrativo y penal	65
a) El aumento del plazo para el dictado del acto administrativo por parte de la AFIP. 65	
b) La derogación del artículo 19: La facultad del Fisco de no denunciar.....	65
c) Prejudicialidad penal sobre las sanciones administrativas	66
d) Competencia.....	67
9. Conclusión.....	68
Conclusión.....	70
Bibliografía.....	75
Anexo de Fallos	79

Introducción

El principio de la ley penal más benigna de rango constitucional a partir de 1994 (art. 75 inc. 22), consagrado en el artículo 2º del Código Penal, resulta ser de aplicación al régimen penal tributario en virtud del artículo 4º del mencionado cuerpo de fondo. Este principio se constituye como una excepción al principio de legalidad, que establece que la ley aplicable al hecho delictivo perpetrado es la ley vigente en el momento de la comisión del hecho.

El 28 de diciembre de 2011 entra en vigencia la última reforma del régimen penal tributario, en virtud de sancionarse la ley 26735. La modificación respondió a un necesario aumento del umbral de punibilidad de los montos consignados en los delitos de la ley 24769, debido a la depreciación monetaria sufrida durante el período de vigencia de esta ley. El objetivo de la modificación habría sido mantener el valor real de la moneda frente a su desvanecimiento gradual durante la vigencia de la ley 24769.

A través del presente trabajo se pretende analizar bajo cuáles condiciones es procedente la aplicación del principio de la ley penal más benigna en el marco de la ley 26735, cuáles son sus excepciones, que método de interpretación de la ley se utiliza para su aplicación y que consecuencias se desprenden de su aplicación, en el marco del derecho penal tributario.

Se analizará si los presupuestos para su aplicación estarían dados, teniendo en cuenta principalmente las excepciones existentes que lo vuelven inaplicable y las circunstancias fácticas que motivaron la sanción de la ley 26735.

Para lograr el objetivo, se van a estudiar los diferentes métodos de interpretación de la ley penal para determinar si los mismos pueden influir de manera directa en la procedencia de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

Se analizará si algunas de las excepciones a la aplicación del principio de la ley penal más benigna fueron receptadas por la Corte Suprema de Justicia en oportunidad de pronunciarse ante un caso concreto.

Se describirán la totalidad de las modificaciones introducidas en el régimen penal tributario por la ley 26735, con el fin de analizar si se está frente a una ley penal más benigna integralmente considerada o sólo se trata de una ley que eleva los mínimos cuantitativos de los delitos tributarios, y las consecuencias que se derivan de una u otra posición.

En el capítulo 1, se analiza el ámbito de validez temporal de la ley penal, y se conceptualiza el principio en cuestión, su incorporación al derecho argentino, así como también su actual regulación normativa. También en el mismo capítulo, se desarrollan los presupuestos y las excepciones a su aplicación. A medida que se analizan las excepciones a su aplicación, incluyendo la excepción que considera a las leyes que modifican los mínimos cuantitativos, se considera que esa excepción se aplica sobre algunos de los artículos de la ley 26735, especialmente aquellos que contienen condiciones objetivas de punibilidad. En virtud de este primer capítulo se pretende delinear de modo inicial, los motivos por los cuáles el principio la ley penal más benigna no es de aplicación mecánica ante toda ley penal modificatoria que en apariencia resulte más benigna, ya que sus excepciones así lo determinan.

En el desarrollo del capítulo 2, se analizan las diversas interpretaciones posibles de la ley penal dependiendo de quién sea el sujeto que la realice, así como los métodos de interpretación de la ley penal, con el propósito de determinar si los métodos de interpretación de la ley pueden influir de manera directa en la procedencia de la ley penal más benigna. Se pone de manifiesto el método de interpretación literal que realiza la CSJN y la doctrina mayoritaria sobre la ley penal tributaria y específicamente sobre la ley 26735. A través del presente capítulo se analizan dos fallos de la Corte Suprema de Justicia, el fallo Constancio Vigil y el fallo Palero, en relación a la aplicación de la ley penal más benigna. En la parte final del capítulo quedará demostrado cómo es que en un fallo reciente de la Cámara Federal de Casación Penal, el tribunal hace propios los argumentos vertidos en fallo Palero, para sostener la aplicación de la ley penal más benigna, a pesar de que en el caso bajo examen el elenco de delitos reprimidos no ha sido modificado. Se analizará cómo es que la doctrina será la encargada de dar al fallo Palero una connotación diferente, que permitirá concluir que el principio de la ley penal más benigna requiere para su aplicación de un análisis sobre el mantenimiento de la política legislativa de punición del delito, lo cual, convierte al principio en improcedente frente a la situación de inalterabilidad en el elenco de los ilícitos reprimidos. Quedará demostrado cómo la interpretación literal de la ley puede llevar a desvirtuar la voluntad objetiva de la misma, dentro del contexto del que forma parte, a más de conducir a una aplicación mecánica de la misma.

En el capítulo 3 se desarrolla el tema de los umbrales de punibilidad de los delitos tributarios y las consecuencias que se derivan de la modificación de los mismos por elevación en los montos. Se analizan las posturas doctrinarias que consideran a los mínimos cuantitativos como condiciones objetivas de punibilidad y quienes los consideran elementos del tipo penal. La postura mayoritaria los va a considerar condiciones objetivas de punibilidad, que quedan al margen del tipo penal y sus elementos, y como consecuencia al margen del principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. Dentro de la posición doctrinaria que considera que se tratan de condiciones objetivas ajenas al tipo penal, se analizan los fundamentos que se brindan para hacer procedente la aplicación de la retroactividad de la ley penal más benigna, como ser la interpretación literal del artículo 2 del Código Penal, o bien la modificación en la política criminal. Por último, se analiza una propuesta de eliminación de los umbrales de punibilidad en el derecho penal tributario, proveniente del derecho comparado, que se postula como una clara alternativa de modificación del régimen penal tributario actual, ya que la adopción de la misma eliminaría la discusión acerca de la procedencia de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna.

En el desarrollo del capítulo 4, se estudian los artículos modificados por la ley 26735. Se analizan entre ellas, la modificación de los montos mínimos en los delitos tributarios y los relativos a los recursos de la seguridad social considerados como condiciones objetivas de punibilidad; la introducción del perjuicio a las arcas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires considerados ahora como objetos de protección por el régimen penal económico; la incorporación de la nueva hipótesis delictual por modificación y adulteración de sistemas informáticos; la eliminación del principio “societas delinquere non potest” y su reemplazo por el principio “societas delinquere potest”; la eliminación de la extinción de la acción penal por pago y la consagración de una nueva excusa absolutoria con mayores requisitos para su procedencia. Luego de una comparación integral de ambos regímenes, se determina si la ley 26735 es un régimen más benigno, o tal vez, sólo algunas de sus normas, podrían funcionar como más benignas. Estas últimas serían aquellas que elevan el mínimo cuantitativo de los delitos tributarios, mientras que otras, como por ejemplo la que establece una nueva figura delictiva por modificación dolosa de sistemas, o la que tipifica una nueva agravante por la utilización de facturas apócrifas, o también la que establece la

aplicación de sanciones acumulativas a las personas jurídicas y las físicas que actuaron en representación de aquellas, establecen claramente, un régimen más agravado, que evidencia que la nueva ley, considerada en la totalidad de sus cláusulas no es una ley penal más benigna. Se demuestra que no se está en presencia de un régimen penal más beneficioso para el imputado o el obligado, siempre que se tome en cuenta la ley 26735 integralmente considerada.

Si se considera demostrado que el principio de la ley penal más benigna no encuentra fundamento para su procedencia en el marco de la ley 26735 modificatoria del régimen penal tributario, los delitos cometidos que se encuentren por sobre los motos mínimos de la ley 24769 Régimen Penal Tributario, como también los que encuadren dentro de los nuevos mínimos de la actual ley, serán todos perseguibles de oficio por haber violado el bien jurídico protegido por el derecho penal tributario.

La consecuencia de la improcedencia del principio de la ley penal más benigna de manera mecánica en el ámbito del Derecho Penal Tributario, sería el castigo de las conductas que en un momento anterior a la ley 26735 violaron el régimen tributario penal. De ser, cada modificación al Régimen Penal Tributario no significaría para los evasores una amnistía general hacia el pasado, violatoria de todo ordenamiento social cuyo propósito sea ejemplificar a través del castigo a quienes atentaron contra el bien jurídico protegido por la ley y contra la sociedad por entero, como destinataria de los gastos públicos que el gobierno tiene la obligación de realizar, cuyos ingresos provienen principalmente de los tributos. La no aplicación mecánica del principio bajo examen permite al Estado llevar adelante su finalidad elemental de punir las inconductas que afecten los bienes jurídicos seleccionados por el legislador como relevantes para la sociedad, y también y de manera preponderante, cumplir con su función recaudadora.

Capítulo I del TFG

El principio de la ley penal más benigna en el derecho argentino

1. Introducción

En el presente capítulo se pretende elaborar una reseña del origen del principio de la ley penal más benigna en el derecho argentino, su regulación normativa actual, así como también un concepto del mismo y los fundamentos de su procedencia.

Por otra parte, se desarrollarán las excepciones a la aplicación del principio bajo examen, entre ellas, las normas que modifican los mínimos cuantitativos. La ley 26735 en sus artículos que contienen condiciones objetivas de punibilidad modificó los mínimos cuantitativos de los mismos, elevándolos para adecuarlos a la actualización de la moneda pesos, de lo cual se deriva necesariamente que se estaría frente a una excepción a la aplicación del principio en cuestión.

2. El ámbito temporal de la ley penal

La ley penal es obligatoria después de los ocho días de su publicación en los boletines oficiales, si la ley no designare otro trámite¹, convirtiéndose en texto legal obligatorio, y por lo tanto válido y aplicable a los casos concretos, según lo establece el principio de reserva de la ley penal².

El Código Civil³ establece que la ley regirá por el tiempo que la misma determine o mientras no sea expresa o tácitamente derogada, total o parcialmente por otra ley. Será expresamente derogada si la derogación es dispuesta por otra ley, ya sea por incompatibilidad de materias (lex posteriores priores contrarias abrogan) o por exclusión de materias (lex posterior derogat priorit) (Núñez, 1999, página 62).

De acuerdo a lo expresado, es entonces que el Régimen Penal Tributario actualmente vigente es el de la ley 26735⁴, que fue sancionado el 22 de diciembre de 2011 y

¹ Artículo 2 del Código Civil Argentino

² Artículo 19 de la Constitución Nacional

³ Artículo 17 del Código Civil Argentino

⁴ Ley 26735, Régimen Penal Tributario.

promulgado el 27 de diciembre del mismo año. Este régimen vino a modificar la ley 24769⁵, sancionada el 19 de diciembre de 1996 y promulgada el 13 de enero de 1997. La derogación se produjo de manera expresa en el nuevo texto de la ley 26735.

3. El principio de legalidad y el principio de irretroactividad de la ley penal

El principio de legalidad, como garantía individual de la aplicación de la ley penal se encuentra consagrado en la Constitución Nacional en el artículo 18 que establece: “Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso”⁶. Dice Núñez:

De la garantía de la legalidad de la represión, propia de la forma republicana de gobierno (Constitución Nacional artículo 1), derivan, como consecuencias, la indelegabilidad de la facultad legislativa penal, el principio de reserva de la ley penal con sus presupuestos (la tipicidad del hecho punible, la prohibición de la aplicación de la ley penal por analogía y la irretroactividad de la ley penal) y la predeterminación de la ley aplicable (1999, página 65).

Deriva entonces del principio de legalidad la irretroactividad de la ley penal, es decir la prohibición de agravar la situación del imputado y la imposibilidad de castigar un hecho por aplicación al mismo, de una ley posterior al momento de la perpetración de este hecho. La irretroactividad abarca todo el contenido del tipo delictivo (por ejemplo, las causas de justificación que puedan aplicarse al tipo descrito en el texto normativo).

No obstante, los Tratados Internacionales de jerarquía constitucional como lo son la Convención Americana de Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos⁷, establecen claramente la procedencia de la retroactividad de la ley penal más benigna para el imputado.

Anteriormente a la reforma constitucional de 1994, este principio era “una garantía puramente legal” (Núñez, 1999, citado por Balcarce, 2003, página 102) por lo tanto,

⁵ Ley 24769 Régimen Penal Tributario, modificado por Ley 26735

⁶ Artículo 18 de la Constitución Nacional

⁷ Artículo 75 inc.22 de la Constitución Nacional

carecía de reconocimiento constitucional. Esto es, mientras el principio de legalidad ostentaba jerarquía constitucional, el principio de retroactividad de la ley penal más benigna tenía jerarquía legal, pudiendo ser dejado sin efecto o modificado por el legislador (*lex posterior derogat legi priori, lex speciale derogat legi penali*) (Balcarce, 2003, página 102).

Sin embargo, que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna posea rango constitucional no dará lugar a que su aplicación proceda de manera mecánica ante el supuesto de una ley posterior de inferior rango que beneficie al imputado. Los mismos Tratados Internacionales con jerarquía constitucional han establecido las excepciones que obstarán a su aplicación y que serán analizadas en el punto siguiente.

4. El ámbito de la benignidad

Dice Núñez: “La ley penal más benigna es la que en el caso concreto, redundando en mejor beneficio para el individuo” y además, “esta ley puede ser la existente en el momento del hecho, la del momento del fallo, o una ley intermedia” (1999, página 93).

El beneficio respecto del imputado puede provenir de la parte general, como así también de la parte especial del derecho penal. La ley penal aplicable es más benigna, porque:

- el hecho ha dejado de ser considerado punible por la ley;
- ó se lo castiga menos severamente;
- ó se ponen mayores exigencias para castigarlo;
- o menos para eximirlo de pena (Núñez, 1999, página 93).

En el marco de la ley 26735 la benignidad estaría dada, para parte de la doctrina, en el hecho de que el legislador ha dejado de castigar las conductas que se encuentren por debajo de los nuevos importes mínimos, pese a infringir en el caso concreto el bien jurídico protegido por el derecho.

La retroactividad de la ley establece que de existir una ley posterior al momento de la comisión del hecho que sea más benigna, ésta será de aplicación al hecho bajo análisis.

Mientras que, la extraactividad establece “si existe una ley intermedia entre la ley anterior al hecho de la causa y las leyes posteriores, que sea más beneficiosa al imputado, dicha ley debe aplicarse en el caso concreto” (Balcarce, 2003, página 103).

Desde el punto de vista de los efectos de la retroactividad, la misma operan de pleno derecho, debiendo ser aplicado dicho principio de oficio por el juez, sin estar limitado por determinada etapa procesal para su aplicación (Núñez, 1999, página 94).

5. Excepciones a la aplicación del principio de la ley penal más benigna

Como todo derecho, la aplicación retroactiva de la ley penal no es absoluto, y tiene limitaciones, que imponen necesariamente su análisis en el caso concreto, previo a declarar su procedencia.

Según Schurig (2012), la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, es una excepción a la regla establecida en el derecho penal, que prescribe la irretroactividad de la ley, como garantía constitucional contemplada el artículo 18 de nuestra Carta Magna.

Las normas procesales, las temporales, las normas complementarias de leyes penales y las que modifican los límites cuantitativos, constituyen las excepciones a la aplicación del principio de la ley penal más benigna (Schurig, 2012).

Por su parte, los tribunales argentinos reconocen la existencia de excepciones a la aplicación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna.

Se estima de esta manera, como una primera aproximación al tema de las excepciones, que la aplicación del principio bajo estudio no es de aplicación mecánica ante la ley penal más benigna, pues primero se deberán tener en cuenta:

a) Las normas procesales

A la parte procesal del derecho penal no le resulta aplicable la regla general que establece que la ley penal rige los hechos cometidos durante su vigencia. En materia procesal rige el principio de la irretroactividad, por el cual las normas tienen vigencia desde los ocho días de su publicación, momento a partir del cual se convierte en obligatoria, sin que sea relevante para esta materia el momento en que se produjo el hecho ilícito (Villegas, 2009, página 576). Sin embargo, en relación a la situación de libertad del imputado, se daría la única excepción dentro del derecho procesal penal, por la cual sería procedente la

aplicación de la ley penal más benigna de manera retroactiva (Villegas, 2009). Dice Schurig:

Las modificaciones de las normas de naturaleza procesal (aunque en el caso concreto beneficien al reo) no se encuentran alcanzadas por el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, por cuanto tales normas sólo regulan, ampliando o restringiendo la actividad de los órganos de persecución penal, pero no expresan un juicio de desvalor con relación al ilícito o su culpabilidad (2012, s.d.).

No es el caso de la ley 26735, cuyo contenido es sustancial, no procesal.

b) Normas temporales:

Existe en la doctrina actual un criterio de leyes temporales en sentido amplio y otro en sentido estricto. En el primero de los sentidos, su vigencia se encuentra limitada por coordenadas temporales específicas, que serían las circunstancias socioeconómicas, coyunturales, que motivaron su sanción y cuyo cese, determina el cese también de la vigencia de la ley. En sentido estricto, son aquellas leyes que establecen un plazo de duración expresamente (Villar, 2009).

En ambos casos se debe tener en cuenta que no se ha producido un cambio en la política criminal del legislador, por lo cual estas leyes quedarían fuera del alcance del principio de retroactividad de la ley penal más benigna. Esto es así para evitar que justamente, por el reducido o excepcional tiempo de vigencia de la ley temporal, su posterior derogación no deje sin castigo las conductas previstas en esta ley (Schurig, 2012).

En relación a la ley 26735, no se está en presencia de una ley temporal en sentido amplio ni restringido.

c) Normas extrapenales que complementan el tipo

Aquí se analiza el fenómeno de las leyes penales en blanco, en el cual, existe una ley que legisla específicamente la sanción (pena), “refiriéndola a acciones prohibidas cuya particular conformación, a los efectos de aplicación de aquella, deja librada a otras disposiciones a las cuales se remite” (Schurig, 2012, s.d.)

El recurso de la ley penal en blanco, en materia socioeconómica es significativamente recurrente, cuyo contenido se encuentra en permanente cambio, por la materia objeto de regulación (Balcarce, 2003, página 104). Por otra parte, el uso abusivo de las leyes penales en blanco, según Schurig “conspira y afecta el principio de legalidad y seguridad, ya que impiden al sujeto conocer y diferenciar lo que está permitido de lo que está prohibido” (2012, s.d.).

El análisis de este tipo de leyes debe estar dirigido a esclarecer si la modificación de una normativa extrapenal que amplíe el ámbito de responsabilidad del sujeto, o por el contrario, lo restrinja, puede ser aplicada retroactivamente, a hechos cometidos con anterioridad a su vigencia.

En relación a las leyes penales en blanco, se cuenta con un importante precedente de la Corte Suprema de Justicia que es el caso “Cristalux⁸”. Se considera al Régimen Penal Cambiario una ley penal en blanco, que debe ser complementado por regulaciones provenientes del Banco Central de la República Argentina o decretos.

En esta oportunidad, la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico resolvió condenar a la firma Cristalux S.A. y solidariamente a su presidente, vicepresidente y tesorero, por violación al Régimen Penal Cambiario⁹ (Ley 19359, arts. 1º, incisos e y f), por no haber ingresado y negociado en el mercado de cambios oportunamente el contravalor de una exportación efectuada al Uruguay con fecha 28 de marzo de 1991. La conducta del imputado se habría producido bajo la vigencia del Decreto 2581/64¹⁰. No obstante, la defensa solicita la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, ya que para la fecha de vencimiento de la obligación, ya había entrado en vigencia el Decreto 530/91¹¹, sancionado el 27/03/91, que no exigía más esa conducta. Pero éste mismo decreto va a disponer su aplicación para conductas futuras (no retroactivamente) a partir del día siguiente a su publicación. Los jueces de la Sala B sostuvieron que no procede la aplicación del referido principio, puesto que el Poder Ejecutivo no puede a través de un decreto derogar la normativa penal, sólo modificar los presupuestos de la misma.

⁸ C.S.J.N. “Cristalux S.A. s/ ley 24144” C.77. XL.RHE (2006)

⁹ Régimen Penal Cambiario Ley 19359.

¹⁰ Decreto 2581/64 Mercado Único de Cambios

¹¹ Decreto 530/91 Mercado de Cambios que derogó el artículo 1º del Decreto 2581/64

Contra éste pronunciamiento la defensa interpuso recurso extraordinario federal, que fue denegado y a su respecto se interpuso recurso de queja.

Es válido destacar que el Régimen Penal Cambiario establece expresamente en su artículo 20¹² la prohibición de la aplicación del artículo 2 del Código Penal¹³ para el caso de penas de multas.

No obstante lo expuesto, el Máximo Tribunal va a resolver estableciendo que, aún en el caso de leyes penales en blanco el principio de retroactividad es procedente. Esto lo hace en base a un precedente anterior, que resolvió sobre la misma base fáctica en relación a los decretos anteriormente mencionados. Pero sin embargo lo hizo remitiendo al voto en disidencia del Dr. Petracchi en este caso “Ayerza”¹⁴. En el mismo, el Dr. Juez Petracchi sostuvo que la modificación legal introducida a través del decreto reglamentario 530/91¹⁵ originó una derogación del fin de protección al bien jurídico que sostenía el decreto 2581/64¹⁶.

En base al precedente “Cristalux” se evidencia cómo el Máximo Tribunal cambió de postura en relación a la misma base fáctica, en cuanto se trata de una conducta delictiva análoga, encuadrada bajo el artículo 1° del Régimen Penal Cambiario, y que soluciona la aplicación en el tiempo de la ley penal más benigna, que viene a estar representada por el Decreto 530/91¹⁷. Aquí se sostiene que el principio bajo estudio es aplicable, pese a tratarse de una ley penal en blanco, Pero además, se debe resaltar que el fundamento del Dr. Juez Petracchi, al resolver en “Ayerza” hace referencia a la modificación de la política criminal que se produce cuando por decreto se crea un mayor ámbito de libertad. Es decir, el decreto en mención, viene a desincriminar conductas anteriormente reprimidas por el Decreto 2581/64. No se puede sostener que suceda algo similar con la sanción de la ley 26735¹⁸, en la que en base a los argumentos vertidos en los restantes capítulos se sostendrá que tal modificación en la valoración social del hecho delictivo no se produce, puesto que la misma conducta delictiva sigue siendo sancionada, pese a la elevación de los montos mínimos en los delitos que contienen condiciones objetivas de punibilidad.

¹² Artículo 20 Régimen Penal Cambiario, Ley 19539

¹³ Artículo 2 del Código Penal

¹⁴ C.S.J.N.”Ayerza Hugo Luis s/infracción al régimen cambiario. A.837.XXXI.RHE (1998)

¹⁵ Decreto 530/91 Mercado de Cambios que derogó el artículo 1° del Decreto 2581/64

¹⁶ Decreto 2581/64 Mercado Único de Cambios

¹⁷ Decreto 530/91 Mercado de Cambios que derogó el artículo 1° del Decreto 2581/64

¹⁸ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

d) Normas que modifican mínimos cuantitativos

En esta excepción se puede ubicar la ley 26735, más específicamente a los artículos que contienen condiciones objetivas de punibilidad, siempre que se considere que la ley no produjo un cambio en la política criminal por parte del legislador.

La doctrina actual mayoritaria considera que los montos dinerarios establecidos en las leyes, a partir de los cuáles el hecho vulnera el bien jurídico protegido, y por lo tanto, debe ser penado, son condiciones objetivas de punibilidad, actuando como presupuestos de esta última (Soler, Carrica, Schurig, 2012).

Estas condiciones objetivas de punibilidad, se encuentran fuera del tipo penal, por lo que no necesitan ser conocidas por el sujeto que infringe la norma. La variación de las mismas, al quedar fuera del tipo penal, no daría lugar a la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, por lo que las conductas realizadas en un momento dado deben seguir siendo sancionadas conforme a la ley vigente al cometerse el hecho delictivo (Schurig, 2012).

Considerando lo vertido hasta el momento, la ley 26735 que modifica los mínimos a partir de los cuáles el hecho delictivo va a ser tal, es una clara excepción a la aplicación del principio de la ley penal más benigna. Se impone necesariamente el análisis en el caso concreto, de la aplicación del principio bajo estudio, en el marco de la ley 26735, que sería una excepción al mismo en el caso de la modificación de los montos mínimos. Por el contrario, como se desarrolla más adelante, doctrina y jurisprudencia sostendrán una postura diametralmente opuesta.

6. Conclusión

El principio de la ley penal más benigna, consagrado constitucionalmente, se erige como una excepción a los principios de irretroactividad de la ley penal y de legalidad.

El principio bajo examen se vuelve garantía del sujeto frente al poder punitivo y la función recaudadora del Estado, cuando en el caso concreto se dan los presupuestos que lo hacen procedente. Pero este mismo principio está también conformado por una serie de

excepciones a su aplicación, de las cuáles el máximo tribunal ha tomado cuenta para dar justificación a numerosos fallos trascendentes de la jurisprudencia actual.

La aplicación mecánica del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna se desvirtúa a medida que comienzan a considerarse los diferentes fundamentos que lo hacen procedente, así como sus excepciones, para dar paso al análisis del principio sobre un caso concreto.

Capítulo 2

La interpretación que la jurisprudencia dominante realiza de la ley 26735

1. Introducción

Los métodos de interpretación de la ley penal, como herramientas para descubrir la voluntad de la misma, deben encontrarse todos ellos al servicio de quienes pueden llevar adelante aquella tarea, como ser los jueces, el legislador y la doctrina. Pero sobre todas las cosas y principalmente, al servicio de la sociedad misma, como objeto de regulación de todas las leyes.

Cuando se debe desentrañar la voluntad objetivada de una ley, que luego debe ser aplicada a un caso concreto, o bien de manera abstracta, se debe recurrir a diferentes métodos que van desde una interpretación literal de la misma, hasta llegar a una interpretación sistemática, integrando la ley a la totalidad del ordenamiento jurídico. Sólo cuando se conjugan en una tarea de interpretación las palabras de la ley; el sentido de sus palabras en relación a su ubicación gramatical; los trabajos preparatorios; los antecedentes legislativos existentes; la finalidad de la misma; y la coherencia con el resto del ordenamiento jurídico, es allí pues, cuando se la va a dotar de su verdadero alcance y sentido. En el caso de la aplicación del principio de la ley penal más benigna en el marco del derecho penal tributario, se considera que ha primado entre la doctrina la interpretación literal del artículo 2 del Código Penal, que terminó por desvirtuar la interpretación de la ley como procedimiento de búsqueda del significado correcto de la misma.

Además, no se debe olvidar que la ley penal económica por constituir una rama especial del derecho penal, deberá siempre, bajo condición de validez de sus normas, someterse a los principios rectores de la materia que la dota de sustento jurídico, por sobre cualquier normativa propia o especial.

2. Las diversas interpretaciones de la ley penal:

Según Lascano (2005) el apego excesivo al pensamiento oficial de la dogmática tradicional en relación a la interpretación de las leyes, conduce al derecho penal a un estancamiento teórico y a un alejamiento de la realidad social como su objeto de regulación. Es por ello que el empleo de la interpretación como herramienta, permite al expositor elaborar posiciones no coincidentes con aquél pensamiento oficial.

La interpretación de la ley penal es llevada a cabo por los jueces, por la doctrina y también por el legislador. Entonces, según el sujeto que realice la interpretación, la misma puede ser: auténtica la que realiza el legislador, doctrinaria la que realizan los autores, y judicial a cargo del juez de la causa (Núñez, 1999, página 73).

a) La interpretación auténtica:

También denominada legislativa, la realiza el legislador competente para dictar la ley interpretada, siendo auténtica porque deriva del mismo órgano que dictó la ley (Núñez, 1999; Lascano, 2005).

Dice Semachowicz (2012) en relación a la ley 26735¹⁹, que el proyecto original enviado al Congreso por el Poder Ejecutivo Nacional incluía el artículo 17 bis, el cual determinaba que el aumento de los montos considerados como condiciones objetivas de punibilidad de los delitos de la ley 24769²⁰ no daría lugar a la aplicación del principio de la retroactividad de la ley penal más benigna. De esta manera se pretendió incluir al texto de la ley una interpretación expresa y determinada (contextual) en relación al principio de la ley penal más benigna. Este artículo no fue aprobado en el recinto deliberativo, lo que ocasionó que la ley se promulgara sin esta interpretación legislativa en el marco de la misma ley. Según Santamaría (2012) si se omitió incluir en la ley esta prohibición, es porque viola principios y garantías constitucionales y supraconstitucionales.

Se considera que una observación como la de Santamaría, no tuvo en consideración el debate parlamentario de la ley 26735, que sin lugar a dudas constituye fuente de interpretación del derecho. En este debate no se hizo referencia alguna al cambio en la voluntad del legislador en cuanto a la modificación de la valoración social de los delitos comprendidos en el marco del régimen penal tributario, lo que traduce la voluntad de seguir puniendo las conductas que atentan a los bienes jurídicos protegidos en el mismo.

¹⁹ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

²⁰ Ley 24769 modificada por Ley 26735

No obstante, siguiendo a Núñez (1999), la interpretación legislativa contextual, hecha en el mismo texto de la ley, no estaría integrada por los trabajos preparatorios, tampoco por su discusión parlamentaria y notas respectivas, ya que la voluntad del legislador no es obligatoria, y no debe ser confundida con la voluntad de la ley. Pero el valor legal de aquellas opiniones y trabajos es innegable en el momento de realizar la interpretación de la ley.

b) La interpretación doctrinal:

Es realizada por los autores, dirigida a establecer el significado de las normas abstractas, donde no se requiere la existencia de un caso concreto para su procedencia (Núñez, 1999). Según Lascano (2005) esta interpretación no posee fuerza obligatoria, no obstante ejercerá influencia sobre la actividad de interpretación que realizan los jueces, cuando sus argumentos y fundamentaciones sean suficientemente convincentes.

Va a ser gracias a la tarea de interpretación de los enunciados normativos llevada a cabo por la doctrina, que se puede sostener que el fallo Palero²¹, tomado muchas veces por los tribunales como paradigma de la aplicación de la ley penal más benigna, fue interpretado erróneamente por éstos, al no considerar las circunstancias fácticas que lo hacen procedente en el caso concreto, y más específicamente, en relación a la ley 26735.

c) La interpretación judicial:

Requiere de un caso concreto para su procedencia. Está a cargo de los jueces cuando deben resolver un caso sometido a su conocimiento y decisión, y sólo tiene validez para ese caso. Se trata de una operación compuesta por dos actividades lógicas: la intelección de la ley (el descubrimiento de la voluntad abstracta de la ley) y su aplicación al caso concreto (o subsunción al caso concreto) (Núñez, 1999; Lascano, 2005). La interpretación judicial se trata de una operación lógica jurídica de carácter sistemático. Es lógica porque se aplican las reglas de la lógica como disciplina filosófica; es jurídica porque se buscan conceptos jurídicos; es sistemática porque implica realizarla teniendo en cuenta la totalidad del ordenamiento jurídico, no solamente algunas disposiciones aisladas. La ley, una vez sancionada, se inserta en un contexto social e histórico, que la independiza de la voluntad del legislador, para pasar a ser su objeto de interpretación la voluntad de la ley misma (Lascano, 2005).

²¹ C.S.J.N. “Palero Jorge Carlos s/recurso de queja”, P. 931. XLI. REX. (2007).

3. El principio de legalidad y la actividad judicial de aplicación de la ley

Los jueces, como intérpretes finales de la ley penal para su aplicación a un caso concreto, deben considerar que en esta labor de interpretación, la voluntad objetiva de la ley es la que debe ser desentrañada. Para ello es que los principios de legalidad y de reserva de la ley penal van a delimitar el camino por el que debe recorrer su labor.

El único poder legitimado para fijar los presupuestos de la pena es el legislativo, por ser el representante del pueblo. La división de poderes le impide al juez crear derecho, estando limitado a su aplicación, donde debe desentrañar la voluntad de la ley, para hacerla aplicable al caso concreto sometido a su estudio (Lascano, 2005).

No obstante, se debe tener en cuenta que muchas veces el juez debe recurrir, como es en el caso de las lagunas normativas, al auxilio de otro sistema de normas, como es la moral, para resolver el caso concreto.

Según Núñez, en relación a la interpretación de la ley penal, el hecho punible debe ser mantenido dentro de su singularidad literal, restrictiva de otras interpretaciones, pero la totalidad del ordenamiento jurídico le va a otorgar su verdadero significado, pudiendo reducir o extender esa literalidad (1999).

Es así que, la actividad de interpretación judicial y la posterior aplicación de la ley al caso concreto, son dos actividades limitadas por el principio de legalidad y las excepciones a éste, como es la aplicación retroactiva de la ley en los casos que reúnen los requisitos para su procedencia. Este último también conformado por excepciones a su aplicación, elaboradas por la doctrina nacional, pero también consagradas en los instrumentos internacionales de jerarquía constitucional del artículo 75 inc. 22²² de la Carta Magna. El Dr. Juez Petracchi, hace referencias a las mismas en oportunidad de pronunciarse en el caso “Ayerza”²³, manifestando que las excepciones consagradas dan cuenta de las leyes temporales o de emergencia.

4. Los métodos de interpretación de la ley penal

²² Artículo 75 inc. 22 de la Constitución Nacional.

²³ C.S.J.N.”Ayerza Hugo Luis s/infracción al régimen cambiario. A.837.XXXI.RHE (1998).

Los diferentes métodos de interpretación de la ley, en caso de que se los utilice de manera independiente unos de otros, pueden llevar a resultados disímiles cuando de aplicación de la ley penal se trata. En un trascendente fallo de la Corte Suprema de Justicia (Palero) se recurrió a la interpretación literal del artículo 2 del Código Penal para determinar la procedencia del principio de la ley penal más benigna. Más adelante se expone cómo la doctrina, en el análisis del precedente en cuestión, pudo desentrañar la correcta interpretación del mismo.

Siguiendo a Lascano (2005) existen diversos procedimientos a utilizar para descubrir el alcance de la ley frente a un caso concreto, que van desde el análisis de la literalidad de sus términos, hasta el fundamento teleológico de protección al bien jurídico.

Se entiende que el nivel más perfecto de interpretación es aquel que ubica a la ley particular dentro del ordenamiento jurídico integralmente considerado, y a partir de allí la dota del alcance que tendrá.

- a) Método exegético o gramatical: constituye el punto de partida de toda interpretación, atendiendo al significado de los vocablos y su ordenamiento dentro del texto legal (Lascano, 2005).

Es la interpretación que se hace del uso común de las palabras y de sus reglas gramaticales, interpretadas en el marco de una sociedad determinada. Los enunciados normativos se formulan en lenguaje natural, para facilitar la comprensión del mensaje a los integrantes de una sociedad, que son sus destinatarios. Motivo por el cual, los problemas propios del lenguaje natural para determinar el significado de sus expresiones, son trasladados a la interpretación jurídica. Estos problemas son la ambigüedad, la vaguedad y la textura abierta (Moreso y Villajosa, 2004). En el caso de la ley 26735 y el artículo 2 del Código Penal, no se estaría frente a un problema de ambigüedad, puesto que el término “ley penal más benigna” posee un solo significado, que se traduce en una ley que beneficia al imputado en alguno de sus términos. Por otro lado, se puede hablar de un problema de vaguedad en el concepto “ley penal más benigna”, en relación a que no determina con claridad en el caso concreto de la ley 26735, si la misma quedaría o no incluida dentro de aquel término mencionado en el artículo 2 del Código Penal.

Siguiendo a Núñez (1999) se sostiene que este método desconoce la verdadera naturaleza objetiva de la ley, pues tiende a establecer la voluntad del legislador, a través de las palabras de la ley, sustrayéndola de la completitud de significado que le otorga el sistema jurídico en su totalidad.

Se considera que en este error van a recaer las posturas que sostienen la aplicación mecánica del principio, que no es otro que interpretar la ley de manera exclusivamente literal.

- b) Método histórico: este método de interpretación tiene como base los trabajos preparatorios, proyectos, discusiones y los antecedentes legislativos previos a la promulgación de la ley a interpretar. Indaga sobre los hechos que motivaron a su sanción, así como las valoraciones y los fines tenidos en cuenta. Si bien va a recurrir a la literalidad histórica de la fórmula que define al delito, la interpretación progresiva de los conceptos que se va produciendo de acuerdo con el progreso del lenguaje, la ciencia, la economía, hace posible que aquella literalidad histórica sea vea constantemente superada. Al igual que el método exegético, la interpretación histórica tiende a indagar sobre la voluntad del legislador (Núñez, 1997).

El debate parlamentario de la ley 26735, es concluyente, en cuanto sostiene a lo largo del mismo que no hay intencionalidad legislativa de producir un cambio en la valoración social del hecho delictivo, y que el motivo de la modificación está dado por la actualización del monto mínimo del delito tributario, en consonancia con la fluctuación del valor de la moneda pesos en relación al dólar estadounidense. No se puede dejar de reconocer el valor del debate parlamentario en el caso de la ley 26735, sin dejar de reconocer el peso que el mismo tiene como materia de interpretación de una ley.

- c) Método teleológico: Según Núñez (1999) el significado de una ley, puede ser alcanzado a través de sus fines, que vienen a representar lo que la ley mira de valioso en cada precepto y que se relaciona con el bien jurídico protegido en cada enunciado normativo. La utilización de este método provoca “la libre interpretación creadora del derecho, con aportes extra o supraleales” (Núñez, 1994, página 76).

Siguiendo a Villar (2012) la interpretación teleológica puede ser de primer o segundo grado. Será de segundo grado cuando se complementa con la interpretación sistemática.

- d) Método sistemático: Este método viene a ser el único en condiciones de establecer el significado de la ley ante casos dudosos, plasmándola como voluntad objetivada, el integrarla al sistema jurídico vigente al que pertenece.

El procedimiento que estudia sistemáticamente la ley, considera al derecho vigente como una totalidad que se basta a sí mismo, buscando el significado de la ley a través de sus vínculos recíprocos y de la jerarquía que existe entre ellas. Se trata de un procedimiento lógico, que en búsqueda del significado objetivo de la ley puede ampliar o restringir los resultados obtenidos a través del método exegético o del histórico (Núñez, 1999).

Siguiendo a Moreso y Villajosa (2004) toda interpretación que no es literal es correctora, y ésta a su vez, será extensiva o restrictiva. Será extensiva, si es que amplía el significado de un enunciado normativo, ampliando la denotación usual de las palabras. Por el contrario, será restrictiva la interpretación que reduce el significado literal de una ley, excluyendo aquellos supuestos que de acuerdo a una interpretación literal si serían de aplicación.

Si se considera que dentro del derecho penal, como no se puede ir más allá de la literalidad de la ley, también debe considerarse que esa misma ley dentro de un sistema jurídico que la dota de sentido, validez y aplicación, puede ser reducida en su literalidad, reduciendo el campo de su aplicación.

Tanto la interpretación restrictiva como la extensiva, poseen sus argumentos justificadores. En el caso de la interpretación restrictiva, el argumento justificador es la llamada disuasión, que consiste en introducir una distinción, que el legislador no había introducido literalmente, con la finalidad de reducir el campo de aplicación, ya sea apelando a la finalidad de la ley, o a la consecuencia de derivar en un absurdo su interpretación literal (Moreso y Villajosana, 2004).

5. El método de interpretación que utiliza la doctrina dominante para enunciar la procedencia del principio de la ley penal más benigna en el marco de la ley 26735.

No obstante lo expuesto, la doctrina mayoritaria sigue propugnando una interpretación de tipo literal de la ley, que se la considera insuficiente.

Siguiendo a Villar (2012) si no se recurre a una interpretación literal de la ley, entonces habría que determinar si se produjo en esta ley un cambio en la política criminal o en la

valoración del hecho ilícito por parte del legislador, para poder determinar si es procedente la aplicación del principio de la ley penal más benigna, ya que como se dijo en el primer capítulo, éstas son condiciones para su procedencia.

En el debate parlamentario²⁴ de la ley 26735²⁵, quedó en evidencia en los discursos de cada diputado que se pronunció al respecto, que la modificación de los montos mínimos de los delitos se relaciona con la adecuación de los importes para respetar el principio de proporcionalidad de la pena, y es claro que ninguno de ellos se refirió a la alternativa de que el hecho deje de ser punible. El diputado Abrieu en oportunidad de pronunciarse al abrir el debate dijo:

La señora presidenta ha dicho claramente que aquellas personas que no cumplan con sus obligaciones tributarias deben sufrir las sanciones penales correspondientes sin ningún tipo de exención ni posibilidad de liberarse de tal sanción. Es por ello que este dictamen de mayoría excluye toda posibilidad de exención de la acción penal o de suspensión del proceso a prueba en el caso de los delitos tributarios, en consonancia con la opinión de la presidenta, que compartimos plenamente (Sr. Abrieu, 2011, s.d.).

En el momento de la sanción de la anterior ley penal tributaria 24769²⁶, año 1996, en su artículo primero sobre la evasión simple, el monto del umbral de punibilidad de \$100.000 (cien mil pesos) por el tipo de cambio existente en aquél momento, coincidía con el monto de US\$ 100.000 (cien mil dólares). La actual ley 26735 produce una adecuación del valor de la moneda pesos al cambio de la moneda estadounidense, que en el momento de su sanción era de \$4 (cuatro pesos) por US\$ 1 (un dólar), según la cotización del dólar oficial. Si el legislador, con este cambio en el monto del delito intentó mantener la incolumidad de un cierto nivel del bien jurídico protegido (que ya estaba protegido por la ley 24769) no sería pues procedente la aplicación del principio bajo estudio. Tampoco sería si se utilizara una interpretación teleológica de primer grado, que se relaciona con el cambio en la política criminal, no encontraría sustento para la aplicación del principio de la ley penal más benigna, puesto que no hubo un cambio en tal política. Sólo una interpretación de tipo teleológica sistemática (o de segundo nivel) que se apoya necesariamente en otros principios del derecho penal, como por ejemplo el principio que manda que es preferible no

²⁴ Período 129 Reunión 13 1º Sesión Extraordinaria (Especial) (Continuación) 15 de diciembre de 2011

²⁵ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

²⁶ Ley 24769 modificada por ley 26735 Régimen Penal Tributario

castigar al culpable antes que castigar al inocente, o el de última ratio, cuando la intervención del derecho penal no sería necesaria frente a la ausencia de lesión suficiente al bien jurídico protegido (Villar, 2012).

Queda claro que el método de interpretación que se utilice llevará a resultados disímiles.

Parte de la doctrina va a sostener que la interpretación literal es la adecuada y suficiente para desentrañar la voluntad de la ley, y su resultado es la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, porque así lo dispone el artículo 2 del Código Penal²⁷.

Según Soler y Carrica (2012) la modificación al régimen penal tributario ocasionada por la ley 26735, consiste no solamente en una anhelada adecuación cuantitativa, sino que la misma implica un cambio en la política criminal sobre la materia, al dejar de considerar como perseguibles los delitos que se encuentran por debajo del nuevo mínimo cuantitativo. El objetivo habría sido desincriminar conductas que para el legislador ya carecen de trascendencia.

Se puede inferir que aquella doctrina que recurre a una interpretación literal del artículo 2 del Código Penal postula como procedente la aplicación de la ley penal más benigna, porque además de la modificación de los montos se ha producido un cambio en la política criminal. Por su parte, quienes sostienen que la interpretación literal de la ley 26735 no basta, sino que es necesaria la comparación con su antecesora la ley 24769, en relación a la cual se han incorporado nuevas figuras delictivas y se han agregado las arcas provinciales y de Ciudad Autónoma de Buenos Aires como objetos de protección, sumado al hecho de que reconocen que no hubo un cambio en la valoración social del delito, consideran que el principio que beneficia al reo no es aplicable en el marco de la nueva ley.

6. La interpretación que la Corte Suprema de Justicia realiza al aplicar el principio de la ley penal más benigna en materia económica
 - a) Análisis del fallo “Constancio Vigil²⁸”

²⁷ Artículo 2 del Código Penal

²⁸ C.S.J.N. “Constancio Vigil y otros s/contrabando” V.185.XXXIII.REX (2000).

La Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico condena a Constancio Vigil como autor del delito de contrabando calificado, motivo por el cual la defensa interpone recurso extraordinario. El supuesto autor del delito habría ingresado al país un automóvil extranjero para uso particular, por medio de persona interpuesta, que habría sido el titular de un permiso para importación de automóvil extranjero por discapacidad, violando de esta manera la normativa vigente que prohibía el ingreso al país de vehículos de aquél origen.

En el recurso extraordinario, la defensa aduce no haberse aplicado el principio de retroactividad de la ley penal más benigna, ya que el régimen que vedaba la importación de automotores ha sido derogado por las modificaciones en la política económica introducidas por el Decreto Ley 2677/91²⁹, donde el hecho atribuido a Vigil ya no constituiría delito, sino que como máximo una infracción aduanera, en base a lo cual, y por imperio del artículo 2³⁰ del C.P. debía considerarse procedente aquel principio.

La Corte por su parte, entiende que si bien por decreto 2677/91 se autoriza la importación de automotores extranjeros, ello no significa que su ingreso al país se encuentre exento de tributos en el ámbito de control aduanero. Siendo así que, si la aduana conserva su interés en el procedimiento de control de los automóviles ingresados al país, no podrá concluirse que a partir de la cesación de la prohibición de importación, el hecho bajo examen ya no constituya el delito de contrabando. Es aquí donde el Máximo Tribunal se expresa diciendo que:

En general esta Corte ha rechazado la aplicación indiscriminada del artículo 2 del Código Penal en materia económica, bajo la exigencia, formulada de diferentes formas, de que la nueva legislación represente la creación de un ámbito de libertad mayor. Sobre esta base, si bien se ha reconocido que la ley penal más benigna también opera frente a las disposiciones aduaneras, para que ello ocurra se debe haber producido una modificación en la concepción represiva que sustenta la ley anterior (Fallo “Constancio Vigil”, 2000, página 10).

²⁹ Decreto Ley 2677/91. Recuperado el 09/01/2014 de <http://200.69.252.41/hypersoft/Normativa/NormaServlet?id=814>

³⁰ Artículo 2 del Código Penal Argentino

La Corte manifiesta que la modificación introducida sin duda hace más beneficiosa la situación de quien quiera importar un vehículo extranjero, pero no implica la modificación sustancial de la valoración del legislador en relación al delito de contrabando. La modificación importa un ámbito de mayor libertad en relación con el hecho de que amplía la importación de automóviles, pero no modifica los controles al respecto, puesto que la misma sigue estando bajo el control de la aduana. Por lo cual, la finalidad protectora del precepto no se ha alterado. Finaliza confirmando la sentencia apelada.

Según Schurig, es común dentro del análisis económico incurrir en lo que se denomina falacia de composición. Este tipo de razonamiento erróneo lleva a la conclusión equivocada de que lo que es bueno y conveniente para un sujeto o caso concreto, es también bueno y conveniente para la totalidad de los casos (2012).

Si se realiza un paralelismo entre la modificación introducida por el decreto 2677/91 (que permite la importación de automotores de origen extranjero) y la elevación de los mínimos cuantitativos de los delitos reprimidos por el régimen penal tributario actual, se puede sostener que en ambos casos el elenco de conductas antijurídicas no ha sido modificado en un ámbito y en otro, el interés por la punición del hecho se ha mantenido. La política criminal no ha sido modificada, por lo cual el principio de la ley penal más benigna no encuentra fundamento para su procedencia.

b) Análisis del fallo “Palero³¹”

En el 2003, el Tribunal Oral en lo Criminal Federal N°1 de Mendoza condena a Jorge Palero como autor del delito comprendido en el artículo 9³² de la ley 24769 por apropiación indebida de recursos de la seguridad social. La defensa recurre en casación el fallo por errónea aplicación del derecho y la Cámara de Casación Penal hace lugar parcialmente, manteniendo el resto de los agravios. Se deduce finalmente contra dicho pronunciamiento recurso extraordinario federal.

³¹ C.S.J.N. “Palero Jorge Carlos s/recurso de queja”, P. 931. XLI. REX. (2007)

³² Artículo 9 Ley 24769 modificado por ley 26735 Régimen Penal Tributario

En esa oportunidad, la defensa invoca la aplicación del artículo 13³³ de la ley 26063 que vino a modificar el artículo 9³⁴ de la ley 24769, con base en el principio de la ley penal más benigna, ya que había aumentado el importe del tipo objetivo de \$5.000 a \$10.000, quedando las sumas no depositadas a su debido momento por debajo de dicho importe. Siendo así, es que la Corte entiende que si bien al momento de dictarse la sentencia condenatoria y la decisión de la Cámara de Casación, los importes no ingresados bastaban para dar por configurado el delito del artículo 9 de la ley 24769, su posterior reforma por la ley 26063 viene a definir el umbral de punibilidad en una suma superior a \$10.000 por cada mes. Resulta pues aplicable en forma retroactiva la ley 26063³⁵ que resulta ser más beneficiosa para el recurrente, considerando que la modificación importó la desincriminación de las conductas que, como la que integran el caso bajo análisis, están por debajo del nuevo monto asignado para la figura de apropiación indebida de los recursos de la seguridad social.

Si se tiene en cuenta lo resuelto en el anterior fallo analizado (Vigil), se puede sostener que en el caso Palero la Corte Suprema de Justicia ha cambiado su criterio de apreciación en cuanto a la procedencia de la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. En el primer precedente, se sostuvo que la política criminal no ha cambiado, puesto que la voluntad de la ley sigue siendo castigar la misma conducta que infringe el ordenamiento. En relación a Palero, el Máximo Tribunal entiende que la modificación del mínimo cuantitativo ha producido la desincriminación de la conducta, por lo cual sólo por encima del nuevo monto el hecho se convierte en delito y por ende perseguible de oficio por la justicia.

c) Voces que analizan lo resuelto por la C.S.J.N en “Palero”:

Dada la trascendencia que sobre el tema bajo estudio ha tenido el precedente Palero es que se han realizado por parte de la doctrina diversas interpretaciones en relación a lo decidido por la Corte en ésta causa.

³³ Artículo 13 de la ley 26063

³⁴ Artículo 9 Ley 24769 modificado por ley 26735 Régimen Penal Tributario

³⁵ Ley 26063 Recursos de la Seguridad Social

Siguiendo a Villar (2012) el Máximo Tribunal concluye a favor de la aplicación del principio de la ley penal más benigna en el fallo Palero, recurriendo a una interpretación literal del artículo 2³⁶ del C.P., ya que el cambio en los montos se debe aquí a una modificación en el tipo penal, es decir que no se trataría de una modificación en las condiciones objetivas de punibilidad. La diferencia entre ambos conceptos, elementos del tipo penal y condiciones objetivas de punibilidad, será tratada en detalle en el capítulo siguiente.

Según esta primera visión, la elevación de los montos mínimos de la ley 26735³⁷, no sería de la misma naturaleza que la de los montos de la ley 26063³⁸, ya que en esta última se modifican básicamente los elementos del tipo penal, que consisten en el agregado de una nueva figura delictiva que no existía anteriormente, no sólo una mera modificación de las condiciones objetivas de punibilidad.

Según Righi (2012) la actualización del monto en el delito del artículo 9 de la ley 24769 no estuvo dirigida a compensar la depreciación de la moneda, puesto que los antecedentes legislativos, no demuestran que haya existido indicios al efecto. La ley 26063 estuvo dirigida a crear un régimen administrativo para el control de los aportes previsionales y de la seguridad social. Junto con la creación de aquel régimen, se modificó el artículo 9 de la ley 24769 que vino a introducir una distinción entre la infracción al régimen previsional y la del régimen de la seguridad social, donde anteriormente esa distinción no existía y la consagró en dos párrafos diferentes.

Considera la Corte Suprema de Justicia que hubo un cambio en el elenco de conductas delictivas.

Hasta aquí el enunciado precedente no puede ser tomado en su base fáctica como paradigma para la aplicación del principio bajo estudio, si es que la situación fáctica es otra.

7. La interpretación que realiza la Cámara Federal de Casación Penal al analizar la aplicación del principio de la ley penal más benigna en relación a la ley 26735. Fallo “Carrizo”

³⁶ Artículo 2 del Código Penal Argentino

³⁷ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

³⁸ Ley 26063 Recursos de la Seguridad Social

La Sala III de la Cámara de Casación Penal en el año 2012, en la causa “Carrizo, Juan Pablo s/recurso de casación”³⁹ se expide sobre el recurso de casación interpuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos contra la resolución de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico que confirmó el sobreseimiento del imputado por evasión simple, Juan Pablo Carrizo. La defensa va a sostener que la ley penal tributaria, con la modificación introducida por la ley 26735⁴⁰ viene a constituir una norma más benigna, pues los montos evadidos se encuentran por debajo de los establecidos por aquella. Siguiendo lo expuesto en su voto por el señor juez doctor Mariano Borinsky (2012), si bien la Cámara Nacional de Apelaciones confirmó el sobreseimiento del imputado en orden al delito de evasión tributaria simple, en alusión a que la simple omisión de presentación de la declaración jurada no llega a configurar el comportamiento descrito por el tipo penal del artículo 1⁴¹ de la ley 24769, no debe soslayarse que la última ley ha sido modificada por la ley 26735, elevando el monto de la figura en cuestión. De esta manera, la suma presuntamente evadida de \$329.952,87 que conforma el marco fáctico del caso, ya quedaría por debajo del monto establecido en la actualización. Más adelante, alude a lo resuelto en “Palero”⁴² y manifiesta que debería resolverse el caso de conformidad a este precedente.

De manera concordante, la señora jueza doctora Catucci dijo:

De la letra de la ley 26735 y de los fallos de cita del Superior se desprende que la modificación del monto de la deuda punible responde a una cuestión de política criminal y dinámica social, basada en la pérdida del interés punitivo del Estado en mantener una incriminación por una obligación tributaria no cumplida de valor mínimo. De ahí el aumento (2012, “Carrizo Juan Pablo s/recurso de casación”, página 12).

Luego del precedente Palero, los tribunales inferiores han hecho propia la interpretación de artículo 2 del Código Penal⁴³ allí manifestada. Esto ha llevado a considerar por parte de algunos jueces, que bajo la sanción de la ley 26735⁴⁴ el principio de retroactividad de la ley penal más benigna ha encontrado un campo propicio para su aplicación, sin tener en cuenta las circunstancias fácticas de base,

³⁹ C.F.C.P “Carrizo Juan Pablo s/recurso de casación” (2012).

⁴⁰ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁴¹ Ley 24769 modificada por ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁴² C.S.J.N. “Palero Jorge Carlos s/recurso de queja”, P. 931. XLI. REX. (2007).

⁴³ Artículo del Código Penal

⁴⁴ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

que motivaron la sanción de la ley 26063⁴⁵, es decir la creación de un régimen administrativo para el control de los aportes previsionales y de la seguridad social, al que se le adicionó la modificación al artículo 9 de la ley 24769⁴⁶.

Por otro lado, se evidencia la falta de consideración por parte de los magistrados encargados de fallar en “Carrizo”, del debate parlamentario de la ley 26735, los argumentos allí sostenidos por los legisladores en cuanto a la elevación de los montos mínimos de punibilidad, que consideraron que no hubo modificación en la política criminal como fundamento de la aplicación del principio.

Se estima que en el fallo “Carrizo” se utilizó sin más para su fundamentación un fallo de la Corte Suprema de Justicia, que sin dejar de reconocer su carácter de obligatorio como interpretación última de la ley, se lo hace extensible a un caso concreto que nada tiene de parecido en las bases fácticas de una y otra modificación al régimen penal tributario.

8. Conclusión

La Corte Suprema de Justicia, como intérprete final de la ley, en cada una de sus trascendentes decisiones delimita el horizonte de los fallos posteriores de los demás tribunales, que generalmente serán adecuados a su letra.

La doctrina, con su labor progresiva de interpretación, hace posible que los fallos del Máximo Tribunal sean objeto de análisis continuos y con ello, permitir el distanciamiento de posiciones dogmáticas alejadas de los marcos fácticos que se presentan ante el tribunal.

Es así que en base al precedente Palero, se puede observar cómo las diferentes posiciones doctrinarias se alzan a favor de uno u otro método de interpretación de la ley penal tributaria que regía en aquel entonces. Van a sostener algunos autores, que en el caso se hizo aplicación literal del artículo 2 del C.P⁴⁷., puesto que hubo una modificación en los elementos del tipo que hacen procedente su aplicación. Se aclara que se trató de una modificación en los elementos del tipo penal, y no de modificaciones en las condiciones objetivas de punibilidad que quedan fuera del mismo.

⁴⁵ Ley 26063 Recursos de la Seguridad Social

⁴⁶ Ley 24769 modificada por Ley 26735

⁴⁷ Artículo 2 del Código Penal

Otros autores van a recurrir al mencionado precedente para enunciar como aplicable el principio de la ley penal más benigna sobre la ley 26735⁴⁸. Pero he de aquí que la Corte reconoce que con la ley 26063⁴⁹ se han modificado los elementos del tipo penal, lo que trae como consecuencia la desincriminación de conductas y la aplicación retroactiva de la ley más benigna, cuestión que claramente no sucede con la ley 26735⁵⁰, puesto que mantiene el elenco de delitos reprimidos en su antecesora, la ley 24769⁵¹.

Se encuentra que, cuando se recurre a todos los métodos de interpretación existentes, tomando en consideración el conjunto de elementos que cada intérprete tiene a su disposición, entre ellos fallos de la Corte Suprema de Justicia, antecedentes legislativos, finalidad de la ley, discusión parlamentaria, es que se puede hallar el verdadero alcance de esta ley 26735⁵², sin correr el riesgo de caer en interpretaciones parcializadas, por haber echado mano solamente de alguno de estos métodos interpretativos, y no de todos los posibles.

Está claro que la tarea puede volverse ardua, pero es la única vía posible y más perfecta dentro de un sistema de derecho como el nuestro, para descubrir la verdadera voluntad de la ley.

⁴⁸ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁴⁹ Ley 26063 Recursos de la Seguridad Social

⁵⁰ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁵¹ Ley 24769 modificada por Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁵² Ley 26735 Régimen Penal Económico

Capítulo 3

Los umbrales de punibilidad en los delitos tributarios. A partir de qué momento se afecta el bien jurídico protegido por el derecho penal económico

1. Introducción

En materia penal tributaria, en la ley 26735 así como sus en antecesoras, la protección al bien jurídico se dispuso a partir de figuras delictivas que contienen la fijación de límites cuantitativos dinerarios. Estos límites cuantitativos cumplen la función de delimitar la frontera entre delito penal y falta administrativa, y más precisamente como criterio de graduación de la pena.

A partir de la sanción de la ley 24587⁵³ estos montos mínimos dinerarios fueron denominados por el legislador, haciendo uso de su interpretación auténtica, condiciones objetivas de punibilidad. A partir de allí, la doctrina y jurisprudencia mayoritaria considera que dichos importes son elementos externos al tipo penal, es decir, que se trata de condiciones objetivas de punibilidad que operan limitando la punibilidad del tipo.

No obstante, considerar estos límites como condiciones objetivas de punibilidad trae sus consecuencias si es que se analiza la aplicación del principio de la ley penal más benigna cuando se elevan tales límites. Es allí donde la doctrina divide sus aguas, considerando parte de la misma que si bien estos límites cuantitativos no son elementos que forman parte del tipo, sino que se encuentran por fuera de éste, el principio bajo estudio resulta igualmente aplicado ante la elevación de los mismos. Estas posturas encuentran fundamento alrededor de dos cuestiones centrales: el principio de la retroactividad de la ley penal más benigna resulta aplicable puesto que se trata de una norma expresamente contemplada en el artículo 2 del Código Penal, y que esta norma marca un límite expreso a cualquier interpretación de tipo dogmática que se quiera hacer sobre el mismo. También, sin dejar de considerar que se trata de condiciones objetivas de punibilidad, se sostiene que la elevación de los montos, por llevar implícita una modificación en la política criminal del legislador que deja de considerar el hecho como conducta punible, hace procedente la aplicación del principio.

⁵³ Ley 24587 Ley de Nominatividad de los Títulos Valores Privados

En el debate parlamentario de la ley 26735, la cuestión de los montos mínimos como condiciones objetivas de punibilidad no fue materia de la más mínima discusión, lo cual lleva a sostener que tal omisión es en el sentido de que el entendimiento es unánime en cuanto indica que se está frente a condiciones objetivas de punibilidad, que por definición se encuentran fuera del tipo penal. No obstante esto, las diferentes posiciones se desprenden a partir de la consideración de la aplicación de la retroactividad de la ley penal.

2. El bien jurídico protegido en el derecho penal económico y en la ley 26735

Cuando se hace referencia al bien jurídico protegido, se está haciendo alusión al objeto de protección, que jamás debe ser confundido con el objeto material del delito. Se trata de valores sociales considerados importantes y por ello, merecedores de protección penal.

Dice Balcarce (2003), se debe distinguir en el Derecho Penal Económico entre bien jurídico inmediato y bien jurídico mediato, cuando de definir el bien jurídico protegido es que se trata. El primero se constituirá como referencia para la aplicación del método teleológico de interpretación de la ley penal, que en Derecho Penal es la interpretación que posee la máxima significación. El bien jurídico mediato por su parte, se vincula con la finalidad objetiva de la norma, expresando los motivos que tiene el legislador al punir un comportamiento en particular. El bien jurídico inmediato en materia de delitos socioeconómicos será siempre supraindividual, es decir, bienes que tienen en mira el desarrollo del orden colectivo o supraindividual. A su vez, existen también los bienes jurídicos intermedios, bienes de tipo supraindividual que no pueden ser identificados como exclusivamente pertenecientes al Estado, pero tampoco como intereses particulares de un sujeto económico en particular. El bien jurídico inmediato estaría dado por el orden económico, que en sentido amplio, se trata de la regulación jurídica de la producción, distribución y consumo de bienes y servicios, y en sentido estricto, la regulación jurídica que se realiza a la intervención del Estado en la economía.

Una vez determinado el bien jurídico del Derecho Penal Económico, del cual el derecho Penal Tributario es una de sus aristas, se estará en condiciones de definir el bien jurídico protegido por este último.

Según Villegas, en el marco del Derecho Penal Tributario, de acuerdo al tipo de ilícito del que se trate, el bien jurídicamente protegido será uno u otro. Si se trata de evasión, no se

estaría en frente a dinero que ya integra el patrimonio del Estado, y el bien protegido es la actividad financiera del Estado. “Quien elude dolosamente el justo pago de sus obligaciones tributarias, daña la actividad financiera del Estado y entorpece el cumplimiento de sus fines (Villegas, 2009, página 577). En el caso de aprovechamiento indebido de subsidios del artículo 3 de la ley 26735⁵⁴, se está frente a un desapoderamiento del patrimonio del Estado y aquí sí, el bien jurídico protegido está dado por la Hacienda Pública. En otros casos, se afectará a la actividad fiscalizadora del Estado, como es el caso del artículo 12, al realizarse alteraciones dolosas de registros, obstaculizando la actividad de verificación por parte del organismo recaudador. Si de lo que se trata es obtener bajo ardid instrumentos con el fin de lograr beneficios, como es el caso del artículo 4 del mismo cuerpo normativo, el bien jurídico protegido es la actividad estatal. Por otro lado, cuando se trata de delitos previsionales, será la seguridad social con base en la solidaridad y en la protección por igual a toda la sociedad, el bien jurídico que sufre la afectación por el no ingreso de contribuciones y aportes de la seguridad social (2009).

La ley 26735⁵⁵ modificatoria del Régimen Penal Tributario, a diferencia de su antecesora la ley 24769⁵⁶, protege las tres órbitas de actuación estatal, a saber la Nacional, Provincial y Municipal, y por ende, los ilícitos penales tributarios cometidos en cada uno de estos órdenes. Para la fijación del límite de punibilidad a partir del cual se considera afectado el bien jurídico protegido por la ley penal tributaria, es que el legislador ha establecido desde los inicios de la regulación normativa de la materia, límites cuantitativos que delimitan el ámbito de la infracción administrativa y la diferencian del ilícito penal.

3. Los umbrales de punibilidad: ¿elementos del tipo penal o condiciones objetivas de punibilidad?

Los umbrales de punibilidad, o mínimos cuantitativos de la ley penal tributaria 26735⁵⁷, consagrados en algunos de sus artículos, establecen el monto dinerario a partir del cual el hecho del hombre va a configurar un ilícito penal tributario, cuando están presentes todos sus elementos.

⁵⁴ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁵⁵ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁵⁶ Ley 24769 modificada por Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁵⁷ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

En doctrina se discute largamente si estos montos pueden ser considerados condiciones objetivas de la punibilidad, o bien, elementos del tipo penal. La postura que se adopte tendrá consecuencias altamente relevantes en relación a la procedencia del principio de la ley penal más benigna.

a) Los elementos del tipo penal

Según Núñez (1997), el tipo delictivo determina conceptualmente la figura, en sentido formal, del hecho punible, es decir, del soporte real del delito.

“Desde el punto de vista dogmático, el tipo constituye la característica jurídica del hecho punible que representa la base fáctica alrededor de la cual giran la antijuridicidad y la punibilidad” (Núñez, 1997, página 139).

Los elementos del tipo penal son de tipo objetivo, subjetivo o normativo.

Los elementos objetivos del tipo penal describen hechos, cosas, personas, ect., que requieren de comprobación material externa. Ejemplos de ello son el artículo 79 del Código Penal⁵⁸ “matarse a otro”, en el artículo 89⁵⁹ “daño en el cuerpo o en la salud”, por mencionar algunos. A los elementos psíquicos o internos, se los denomina elementos subjetivos del injusto, de acuerdo a la concepción normativista, o elementos subjetivos del tipo, desde la concepción finalista y positivista. Son éstos entonces, elementos del tipo que se refieren a la situación anímica del autor del hecho, independientemente de su naturaleza (un saber, una intención, un motivo, un sentimiento, ect.). Se relacionan con la culpabilidad del autor del delito. Tanto los elementos subjetivos como los objetivos se determinan en el tipo de manera descriptiva. En cambio, los valorativos se determinan a través de un juicio de valoración. Esta valoración en algunos casos será jurídica (“ilegítimamente”, “ilegalmente”, “sin causa justificada”), en otros casos el juicio será del tipo cultural o científico (“abusare deshonestamente”) (Núñez, 1997).

Todo elemento del tipo penal, debe encontrarse descripto en el enunciado normativo que castiga la conducta, es decir, en el tipo penal, so pena de violación a los artículos 18⁶⁰ y 19⁶¹ de la Constitución Nacional, que respectivamente establecen el principio de legalidad

⁵⁸ Artículo 79 del Código Penal Argentino

⁵⁹ Artículo 89 del Código Penal Argentino

⁶⁰ Artículo 18 de la Constitución Nacional

⁶¹ Artículo 19 de la Constitución Nacional

y el de reserva de la ley penal. Además de encontrarse descriptos en el texto de la ley, cada elemento debe pertenecer a alguno de los ámbitos descriptos por la norma, a ser: la antijuridicidad, la culpabilidad o la punibilidad del hecho.

Hasta aquí, los mínimos cuantitativos no podrán ser encuadrados en los elementos objetivos del tipo penal, puesto que éstos requieren una comprobación material externa. Tampoco dentro de los elementos subjetivos que refieren a la intencionalidad del autor entendida como culpa o dolo, y menos aún en los elementos valorativos, que van a precisar un juicio de valor jurídico, cultural o científico.

b) Las condiciones objetivas de punibilidad

Parte de la doctrina sostiene que las condiciones objetivas de punibilidad, como elementos objetivos del tipo no forman parte de la antijuridicidad ni de la culpabilidad, sino que funcionan limitando la punibilidad del tipo.

Según Lascano (2005) son circunstancias que a semejanza de las que conforman la punibilidad, están inspiradas en criterios político criminales, diversos de las que informan a la norma primaria. Pero se diferencian de aquellas, en que objetivamente determinan la relevancia jurídico penal de una conducta, teniendo en cuenta a todos los participantes y no sólo a algunos de éstos, es decir, tienen naturaleza objetiva (se relacionan con el hecho) y no subjetiva (referida a la intencionalidad), que es propia de la punibilidad. En relación a su ubicación sistemática, considerando que el ilícito está compuesto por la tipicidad y la punibilidad, integrarían la tipicidad, ya que si el hecho penal selecciona los hechos más relevantes penalmente, las condiciones objetivas de punibilidad, como elementos que condicionan objetivamente aquella punibilidad, deben ser materia del tipo penal.

En cuanto a sus efectos, no es difícil advertir que al condicionar la tipicidad de un evento, operan restringiendo la punibilidad en sentido amplio porque, de otro modo, la infracción a la norma primaria hubiera sido merecedora de castigo penal (Lascano, 2005, página 593).

Al no tener vinculación con el comportamiento o el resultado del hecho punible, resulta indiferente que éstas sean conocidas y comprendidas (o con mera posibilidad de conocimiento). Podrán ser conocidas o no, según sea la estructura de la figura delictiva en

cuestión, y su exigencia de conocimiento de la condición objetiva de punibilidad (Lascano, 2005).

Si se sostiene junto con Lascano que integrarían la tipicidad, debería establecerse qué clase de elemento del tipo penal vendrían a configurar las condiciones objetivas de punibilidad, pero según lo analizado hasta aquí no integran ninguno de ellos.

Según Bonzón Rafat (2012), las condiciones objetivas de punibilidad son elementos de la norma penal que cumplen una función externa a la antijuridicidad y a la culpabilidad. No afectarían a ninguno de estos dos elementos, sino que se vinculan con la aplicabilidad de la sanción, convirtiéndose en causales de impunidad, en donde la antijuridicidad y la culpabilidad permanecen intactas. Existen razones de política criminal sobre las cuales, aquel injusto cometido no se estaría penando.

Si según Bonzón Rafat, no integrarían la antijuridicidad ni la culpabilidad, quedaría sólo por sostener integran la punibilidad, o que la condicionan, pero por ser parte del tipo se debería resolver nuevamente el tema del elemento del tipo penal del que forman parte.

Según Zaffaroni (1998), la existencia unitaria de estas condiciones objetivas de punibilidad, choca con el principio de culpabilidad, porque no hay delito si al menos no puede imputarse culpa al agente. Si su ausencia daría lugar a la impunidad, significa que si están presentes serían fundamento de la punición del hecho, formando parte del tipo penal, con lo cual, deberían ser abarcadas por el dolo (conocimiento efectivo) o la culpa (posibilidad de conocimiento) y serían elementos del tipo objetivo.

Si se termina por considerarlas elementos del tipo, su ubicación dentro de alguno de éstos resultaría poco menos que forzada.

4. La cuestión de los umbrales de punibilidad en la Resolución de la Procuración General de la Nación nº 5/12 y en el debate parlamentario de la ley 26735.

El día 08 de marzo del 2012 el Procurador General de la Nación a través de la Resolución PGN 5/12 se expide al respecto de los alcances de la nueva ley 26735 que modifica el Régimen Penal Tributario. En parte de la misma, hace referencia a los nuevos montos mínimos de los delitos penales tributarios.

Dice Righi (2012), el mensaje de elevación del Poder Ejecutivo sobre la ley 26735 ha dado por finalizado el debate en cuanto a los mínimos cuantitativos de los delitos comprendidos

en la presente ley. El ajuste propuesto propiciaba considerar los umbrales mínimos a partir de los cuales se considera configurado el hecho delictivo como presupuestos para dar por configurada la condición objetiva de punibilidad.

Durante el debate parlamentario previo a la sanción de la misma ley, miembros de partidos que representan a la oposición a nivel nacional, se han expresado en este punto de manera coincidente con el Procurador General de la Nación.

Dice el senador Sanz (2011), que su bloque está de acuerdo con la adecuación de los montos mínimos modificados, puesto que habrían quedado desfasados desde el momento de sanción de la ley anterior hasta nuestros días. Al referirse sobre las modificaciones que introduce la ley 26735, sostiene que uno de los ejes del proyecto “es la adecuación de los montos mínimos que funcionan como condición objetiva de punibilidad del tipo penal” (2011, página 160).

No se produjo durante el debate parlamentario una discusión en relación al nomen iuris de los montos mínimos de punibilidad, considerando uniformemente que se tratan de condiciones objetivas de punibilidad y que por lo tanto quedan fuera del tipo penal, no siendo parte de ninguno de sus elementos. Es válido recordar que uno de los presupuestos de la aplicación del principio de la ley penal más benigna indica que debe modificarse el tipo penal en al menos uno de sus elementos.

5. La consideración de la doctrina mayoritaria sobre los umbrales de punibilidad en el marco de la ley 26735.

La denominación de condiciones objetivas de punibilidad aplicada a los montos mínimos de punibilidad del ilícito tributario, se evidenció por primera vez en la ley 24587⁶² de Nominatividad de los títulos valores privados. Es a partir de allí, que la doctrina divide sus aguas cuando analiza la naturaleza jurídica de los límites cuantitativos de los delitos tributarios. Algunos autores opinarán sin más, que ante toda modificación beneficiosa de la ley, se trate o no de una condición objetiva de punibilidad o de un elemento del tipo, debe aplicarse siempre el principio de la ley penal más benigna. Lo trascendental de la definición de los montos mínimos como uno u otro elemento, es que de ello se deriva la aplicación o no del principio de la ley penal más benigna. Si se considera que los límites cuantitativos

⁶² Ley 24587 Nominatividad de los Títulos Valores Privados

son elementos del tipo penal, alcanzados por el dolo o la culpa del agente, la modificación en los mismos genera de pleno y sin más la aplicación de la garantía constitucional, cuando la ley modificatoria es más beneficiosa. Sin embargo, si se los considera condiciones objetivas de punibilidad, como lo hace la doctrina y jurisprudencia mayoritaria, las mismas atienden a políticas de persecución penal, con lo cual, por más que se produzca un cambio en el texto de la ley que sea más beneficioso, estas condiciones que están por fuera del tipo, no están alcanzadas por el artículo 2 del Código Penal⁶³.

Según Bonzón Rafat (2012) el anterior régimen penal tributario establecido por la ley 24769⁶⁴ y su antecesora, la ley 23771⁶⁵, han establecido un piso, como política criminal, debajo del cual el hecho no es punible.

Estos elementos serían por base, según la doctrina penal tributaria, los principios de utilidad de la prosecución común, también llamados efectividad, eficiencia o identidad, que simplemente nos da una directriz objetiva de libertad dentro del núcleo y que no permite aplicar la ley penal más benigna, porque hace a la punibilidad pero no a la tipicidad (Bonzón Rafat, 2012, s.d.).

No obstante, reconocer que las condiciones objetivas de punibilidad no integran el tipo y que además, no dan lugar a la aplicación retroactiva de la ley penal, algunos autores se esfuerzan en sostener que el principio encuentra aplicabilidad, recurriendo a la interpretación literal del artículo 2 del Código Penal. Aquí habría que considerar nuevamente si la interpretación literal de la ley es la adecuada para desentrañar su voluntad, lo cual ya se adelantó en capítulos anteriores en relación a su insuficiencia como único método.

Otra parte de la doctrina considera sin embargo, que aunque se esté frente a la elevación de los montos considerados condiciones objetivas de punibilidad, y las mismas no estén dentro del tipo penal, igualmente el principio se vuelve aplicable, ya que el mismo no es susceptible de restricciones de ningún tipo.

Según Damarco (2012), en el ámbito de la dogmática penal, quienes sostienen la necesidad de las condiciones objetivas de punibilidad, éstas se estarían refiriendo a criterios de conveniencia y oportunidad, y la renuncia a la pena que se produciría con el aumento de los

⁶³ Artículo 2 del Código Penal

⁶⁴ Ley 24769 modificada por Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁶⁵ Ley 23771 modificada por Ley 24769

montos mínimos de punibilidad no se trataría de una cuestión de política criminal. Se considera que no se debe limitar la aplicación del artículo 2 del Código Penal, sólo a las prescripciones del tipo o su sanción, “cualquiera sea la condición de punición que se establezca, está alcanzada por la garantía si resulta más beneficiosa para el imputado, procesado o condenado” (Damarco, 2012, página 3).

En la misma línea se ubica a Bonzon Rafat, quien sostiene que al aplicar el principio de la ley penal más benigna, no se debe analizar si se produjo un cambio en la política criminal, sino que se debe aplicar la garantía constitucional sin más, en resguardo de la seguridad jurídica. Por mencionar un ejemplo, el monto establecido en el artículo 947 del Código Aduanero⁶⁶ es una condición objetiva de punibilidad, por lo cual, ante una modificación en la misma no procede el principio bajo estudio. No hay cambio alguno en la valoración del hecho punible, solamente una adecuación del significado objetivo de lesividad al bien protegido, que no está dentro del tipo. La modificación de las condiciones objetivas de punibilidad, que caracterizan al derecho penal económico por el dinamismo que el mismo implica, no influye de manera retroactiva sobre el reproche, porque de manera contraria se estaría en plena oposición con aquel dinamismo (Bonzón Rafat, 2012).

Sin embargo, se sostiene que declarar sin más que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna es aplicable a un caso concreto cuando no hubo modificación en la política criminal, por el anhelo de resguardar la seguridad jurídica (sin dejar de lado la relevancia de la misma) es desconocer que el mismo principio, al igual que todos los derechos, se encuentra sometido a limitaciones o excepciones, que también encuentran su fundamento dentro del mismo sistema jurídico que contempla a aquél principio.

Por otra parte, la modificación por la elevación de los mínimos cuantitativos de los delitos tributarios, o también llamadas condiciones objetivas de punibilidad, no implica modificación en los elementos del tipo penal, puesto que no integra la tipicidad del mismo. La adecuación cuantitativa lo que provoca es también una adecuación del grado de lesividad al bien jurídico protegido, sin que haya un cambio en la valoración social del hecho.

⁶⁶ Artículo 947 del Código Aduanero

Dice Soler (2012) los nuevos importes mínimos de la ley 26735⁶⁷ contienen condiciones objetivas de punibilidad que no conllevan solamente una adecuación cuantitativa, sino que implican una modificación en la política criminal, desincriminando aquellos hechos que no tendrían trascendencia considerable como para resultar punibles. En el fallo de la Corte Suprema de Justicia Cristalux⁶⁸, analizado en el capítulo 1 del presente trabajo, se fundamenta esta posición.

Según Litvin, habría que preguntarse en qué casos se está frente a una modificación en la política criminal o valoración social y jurídica del hecho. “Si la modificación es parte del injusto penal (tipicidad y antijuridicidad), ha cambiado la valoración social del hecho, por el contrario, si la modificación está fuera del injusto, es una alteración que mantiene el reproche penal de la conducta” (Litvin, 2012, página 3).

Se considera que, siguiendo la lógica de lo expuesto en párrafos anteriores, las condiciones objetivas de punibilidad no integran los elementos del tipo penal, con lo cual, y siguiendo ahora al último de los autores, su variación no modifica la política criminal existente.

La dogmática penal, como uno de los ámbitos de la argumentación jurídica, está limitada por el derecho positivo y lo que allí se establece. Todo análisis del principio de la ley penal más benigna no puede hacerse sin tener en cuenta el artículo 2 del Código Penal⁶⁹. La primera interpretación que debe hacerse de la ley es su propia las condiciones objetivas de punibilidad o de los elementos del tipo (Litvin, 2012).

Nuevamente se encuentra que algunos autores sostienen que la interpretación literal es la que debe primar sobre cualquier otro tipo de interpretación. Aquí se debería recordar los problemas de este tipo de interpretación, como son la vaguedad y la ambigüedad de los términos de los que se compone el lenguaje jurídico, y que obligan recurrir en auxilio de otros métodos de interpretación. Páginas más arriba se sostuvo que el método de interpretación más perfecto es aquél que considera de una ley su nexa histórico, sus fines, sus antecedentes legislativos y su integración al ordenamiento jurídico al que pertenece.

⁶⁷ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁶⁸ C.S.J.N. “Cristalux S.A. s/ ley 24144” C.77. XL.RHE (2006).

⁶⁹ Artículo 2 del Código Penal Argentino

En relación al origen de la denominación de los montos mínimos como condiciones objetivas de punibilidad, estuvo dado por lo dispuesto en el artículo 8 de la ley 24587⁷⁰ que establece:

Art. 8: Incorpórase a continuación del artículo 19 de la ley 23771, el siguiente:

...Establécese, como condición objetiva de punibilidad, a los efectos de aplicación de esta ley, que el monto del impuesto, tributo, gravamen, retención, recurso de seguridad social, subsidio, o concepto que se trate en cada caso será superior o igual a:....

Según Spolansky (2011), esta ley calificó insólitamente a los montos mínimos como condiciones objetivas de punibilidad. La ley 24769⁷¹ no ha utilizado esta expresión para referirse a estos montos, pero por efecto de un arrastre del texto de la ley, se utiliza tanto en la doctrina como en los tribunales esta expresión. El delito, como acción típicamente antijurídica y culpable requiere entre otras condiciones, algunas que no son ninguna de las mencionadas (acción típica, antijurídica y culpable). Esa otra condición que no entra en ninguna de las conocidas, se la denomina condición objetiva de punibilidad. Sin embargo, la actual ley penal tributaria, 26735, no utiliza esta expresión para referirse a los montos mínimos. El monto, así considerado no es parte del delito, sino que como condición objetiva de punibilidad actúa estrechando o limitando el contenido del hecho ilícito, no forma parte del delito.

La ley penal es anterior al hecho que se prohíbe, para que el agente pueda comprender las consecuencias normativas de su acto, para lo cual es preciso que el agente conozca todos los hechos relevantes para fundar la prohibición (Spolansky, 2011, página 2).

Se considera que a estas alturas del desarrollo del Derecho Penal Tributario (si bien queda mucho por hacer) no resulta convincente la posición que establece que la denominación de los montos mínimos de los delitos como condiciones objetivas de punibilidad se ha consolidado y es utilizada en doctrina y jurisprudencia por una cuestión de arrastre del texto legal de la ley 24587 que primeramente la utilizó. Si el “nomen iuris” hubiese sido considerado como verdaderamente inapropiado y que conduciría a dudas en cuanto a sus efectos, se lo habría modificado en las oportunidades de reforma del régimen penal tributario que se produjeron desde la sanción de la ley 24587⁷², y que fueron tres (ley

⁷⁰ Ley 24587 Nominatividad de los Títulos Valores Privados

⁷¹ Ley 24769 modificada por Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁷² Ley 24587 Nominatividad de los Títulos Valores Privados

24769⁷³, ley 26063⁷⁴ y ley 26735⁷⁵). Los debates parlamentarios de cada una de las modificaciones introducidas en el texto de la ley penal tributaria perderían gran parte de su valor como herramienta de interpretación de la ley, si se sostuviera que la denominación aún perdura puesto que ningún legislador mencionó la cuestión de las condiciones objetivas de punibilidad como cuestión a revisar. Por el contrario, se sostiene que no caben dudas que los montos mínimos a partir de los cuales se afecta al bien jurídico protegido por el legislador son condiciones objetivas de punibilidad, y no elementos del tipo penal, y que por ende quedan fuera del alcance del principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

Según Balcarce (2012), la jurisprudencia nacional es casi unánime al reconocer en los montos mínimos dinerarios una condición objetiva de punibilidad. En caso de que a estas condiciones se las considere como elemento del tipo, están alcanzadas por el dolo. Pero esta circunstancia no equivale a afirmar que el dolo del sujeto tenga que abarcar con precisión el monto consignado, puesto que sería un absurdo. Se vuelve suficiente el dolo eventual. Si no hay dolo, cuanto menos eventual, no habría delito. No obstante, la otra tesis, que es la tesis del elemento del injusto, otorga una serie de argumentos, entre ellos el histórico, para fundamentar que los montos mínimos son elementos del tipo. Esta tesis postula que en los antecedentes legislativos, la ley 23771⁷⁶ actualmente derogada, establecía los límites de punibilidad sin otorgarles una caracterización dogmática. Su modificatoria, la ley 24587⁷⁷, los denominó condiciones objetivas de punibilidad, es entonces que en uso de la interpretación auténtica fue el legislador quien acabó con cualquier tipo de interpretación alternativa. En el texto de la ley 24769⁷⁸, se volvió a la técnica utilizada en la ley 23771⁷⁹, no se utilizó una denominación dogmática para los montos mínimos de punibilidad. Pero el hecho de no haber introducido la denominación anteriormente utilizada, más aún, la eliminación del nomen iuris anteriormente utilizado, induce a pensar que se ha inclinado por criterios políticos criminales diversos, de ello la no inclusión del término.

⁷³ Ley 24769 modificada por Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁷⁴ Ley 26063 Recursos de la Seguridad Social

⁷⁵ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁷⁶ Ley 23771 modificada por Ley 24769

⁷⁷ Ley 24587 Nominatividad de los Títulos Valores Privados

⁷⁸ Ley 24769 modificada por Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁷⁹ Ley 23771 modificada por Ley 24769

6. Una propuesta que llega desde el derecho comparado: la eliminación de los umbrales de punibilidad.

Hasta aquí, se han analizado los montos mínimos de los delitos tributarios desde la posición que sostiene que son condiciones objetivas de punibilidad y desde la postura que manifiesta que son elementos del tipo. En el marco del derecho comparado, se postula una propuesta de modificación del régimen penal tributario actual, que consiste básicamente en la eliminación de umbrales de montos mínimos.

Según Lo Monte, los umbrales de punibilidad son considerados por una parte de la doctrina como elementos del ilícito y por otra parte como condiciones objetivas de punibilidad. “El objetivo de tales umbrales es el de limitar la intervención penal a los solos ilícitos económicamente significativos y a reducir el número de procedimientos (2006, página 147). Se encuentra que estos objetivos están en armonía con la ofensividad que representa el delito y la extrema ratio del derecho penal. No convence sin embargo, la existencia de límites cuantitativos en los delitos penales, puesto que de manera principal no se considera que sean los mecanismos para lograr aquellos objetivos (2006).

El concepto de significancia económica es una fórmula genérica que puede variar de contribuyente a contribuyente, y principalmente se encuentra afectada por las fluctuaciones económicas. Si se afirma como lo hace el legislador, que a ciento uno del impuesto evadido la significancia económica subsiste, y por el contrario no subsiste esta relevancia a los noventa y nueve, se considera una posición carente de racionalidad. En cuanto al objetivo de reducción de procedimientos penales, no se advierte sin embargo que el mínimo cuantitativo esté presente en delitos como la obtención fraudulenta de beneficios fiscales, para los cuales, el monto evadido puede ser exiguo. Se debe tomar en cuenta además que para el juez el estudio de los libros contables, implica cuestiones al extremo técnicas, incluso para el órgano encargado de la investigación. Es aquí cuando se debe recurrir al auxilio de expertos en el tema, y como consecuencia, la determinación de la conducta como lícita o ilícita, será obra no del juez sino en esencia del perito auxiliar, cuyas funciones por definición son mucho más limitadas. No obstante, es en el plano político criminal donde los límites de punibilidad pueden presentar mayores incoherencias. La superación de un determinado límite cuantitativo, de la que dependería la configuración de un delito o su agravamiento, se trata de una distinción desprovista de

racionalidad en el ámbito de la política criminal. Frente a diferencias a nivel cuantitativo insignificantes, se estaría en presencia de un régimen sancionador marcadamente diverso, el administrativo y el penal. Este límite del umbral de punibilidad, a más de dejar de lado la finalidad de la pena, estaría favoreciendo a quienes astutamente podrían sortearlo, por el auxilio de consultores o mecanismos que existen a tal fin. Se volvería más coherente remitir la fijación de la pena a los criterios del disvalor del evento y de la acción. Las circunstancias agravantes y atenuantes así fijadas, permitirían establecer la cuantificación de la pena de manera más acorde a los objetivos que la sanción debe cumplir (Lo Monte, 2006).

Es válido destacar que en el marco de la ley 26735, se encuentran los delitos fiscales comunes a saber:

- Artículo 10: Insolvencia fiscal fraudulenta.
- Artículo 11: Simulación dolosa de pago.
- Artículo 12: Alteración dolosa de registros.
- Artículo 12 bis: Modificación dolosa de equipos homologados.

Estos delitos, a diferencia de los delitos anteriores, ninguno contiene condición objetiva de punibilidad, lo que lleva a afirmar con mayor énfasis lo sostenido por quienes consideran que la eliminación de los límites cuantitativos en los delitos tributarios es válida y concordante con la idea de sancionar a quienes efectivamente violen el bien jurídico protegido por la norma. La procedencia de la aplicación del principio de la ley penal más benigna sería procedente únicamente cuando por razones de política criminal se modifiquen elementos del tipo penal, objetivos, subjetivos o valorativos.

Esto es así además, si se considera a los delitos penales tributarios desde un plano comparativo con delitos que atentan contra otros bienes jurídicos, como es por ejemplo el delito de hurto o robo, y la propiedad protegida. En este caso el legislador no ha establecido un monto mínimo por debajo del cual el hecho deja de ser punible por el estado, sino que, por el contrario, procede de oficio la persecución del delincuente una vez se tenga noticia del hecho delictivo.

7. Conclusión

Los mínimos cuantitativos de los delitos tributarios, considerados como condiciones quedan fuera del tipo penal, y como tal, no hacen procedente la aplicación del principio de la ley penal más benigna cuando se elevan los montos consignados.

No se considera procedente la postura que ubica sistemáticamente a estos montos como condiciones objetivas de punibilidad y al mismo tiempo sostiene la aplicación de la ley penal más benigna, por las reformas introducidas por la ley 26735. El esfuerzo de la doctrina y jurisprudencia por hacer aplicable el principio, sin dejar de considerar tales elementos como condiciones objetivas ajenas al tipo, deriva en posiciones que sostienen la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, por ser el artículo 2 del Código Penal derecho positivo y un límite expreso para la interpretación de la ley, dejando de lado la interpretación de la ley penal a través de todos los métodos existentes, que es la más acabada de todas las interpretaciones.

Por otro lado, comulgar con la posición que sostiene que los límites cuantitativos se tratan de condiciones objetivas de punibilidad y sostener que la elevación de los montos se traduce en un cambio de la política criminal del legislador, choca contra las posiciones parlamentarias que se sostuvieron durante la sanción de la ley 26735, en las cuales se evidencia que no hubo disquisición alguna en cuanto a la consideración de un cambio en la política criminal que desincriminara las conductas delictivas consumadas bajo el anterior régimen.

Se comparte por su lado, como una solución al problema de los umbrales de punibilidad, la posición del derecho comparado que considera adecuada la eliminación de los mismos en los delitos tributarios, considerando que los objetivos de la persecución y punición de las conductas que atentan contra los bienes jurídicos protegidos por el régimen penal tributario no son incompatibles con tal eliminación.

Se establece como ejemplo un paralelismo con aquellas conductas delictivas que afectan a otros bienes jurídicos, como ser la propiedad, para sostener que el legislador no ha considerado la superación de un cierto umbral de montos mínimos para que proceda la persecución penal.

La eliminación de los umbrales de punibilidad en el marco del ilícito tributario, se postula que funcionaría como un mecanismo de concientización social en relación a la gravedad de

los delitos denominados de “cuello blanco”, que se convertirían en más visibles o perceptibles por parte de la comunidad.

Capítulo 4

Las modificaciones introducidas al Régimen Penal Tributario por la ley 26735

1. Introducción

Luego de 15 años de vigencia de la ley 24769, el Congreso sanciona en diciembre de 2011 la ley 26735, que viene a modificar a aquélla. La doctrina es unánime en cuanto a la necesidad de actualización de los montos dinerarios, ya que habiéndose sucedido fluctuaciones económicas durante la vigencia del régimen anterior, los mismos ya no respetaban el principio de proporcionalidad de la sanción penal. Es así que tomando como referencia el valor de la moneda dólar estadounidense, en relación cuatro a uno con el peso argentino en el momento de su sanción, la ley 26735 viene a corregir la tan ansiada adecuación de los montos mínimos. Por la misma ley, se agregó un párrafo al artículo 76 bis de Código Penal que elimina la procedencia de la suspensión del juicio a prueba para los delitos consagrados bajo su régimen.

Además de lo mencionado, las modificaciones realizadas abarcaron cuestiones centrales como la utilización de facturas apócrifas como agravante de la evasión; la inclusión dentro de su protección al fisco provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, modificando la competencia penal; se creó una nueva figura delictiva por modificación y adulteración dolosa de sistemas informáticos y controladores fiscales, se deja de lado el principio “societas delinquere non potest”; se modificó el artículo 16 que regulaba la extinción de la acción penal por pago y su reemplazo por el régimen de presentación espontánea; se elimina la posibilidad que tenía el Fisco de no denunciar ante la supuesta comisión de un delito comprendido en el régimen.

Sin intención de profundizar el debate doctrinario que se produjo en relación a algunas de las modificaciones introducidas por la ley 26735 y su dudosa constitucionalidad, el espíritu del presente capítulo es detallar el nuevo régimen penal tributario, para poder determinar si el análisis integral de sus normas modificadas permite llegar a la conclusión de que se está en presencia de una ley penal más benigna integralmente considerada. Para ello se considera necesario hacer una comparación integral entre el anterior régimen establecido por ley 24679 y el nuevo régimen de la ley 26735.

2. Modificaciones introducidas al Código Penal: la eliminación de la suspensión del juicio a prueba para los delitos comprendidos en el régimen penal tributario.

La ley 26735⁸⁰ introdujo una modificación al Código Penal vigente, sobre el artículo 76 bis del Código Penal⁸¹ que regula el instituto de la suspensión del juicio a prueba, o “probation”.

Dice Riquert (2012) que a través de la ley 26735 se incluye un nuevo párrafo al artículo 76 bis⁸² del Código Penal, referido a la suspensión del juicio a prueba, que manda “Tampoco procederá la suspensión del juicio a prueba respecto de los ilícitos reprimidos por las leyes 22415⁸³ y 24769⁸⁴ y sus respectivas modificaciones”. Esta modificación se presenta como irrazonable cuando se advierte que existen delitos (tipos penales) de otra naturaleza diferente a la tributaria o previsional, que contienen penas similares a éstos, entre los cuales si va a proceder este instituto. Se entiende que el motivo de tamaña modificación responde a una política criminal de prevención general negativa.

Si la única modificación introducida por la ley 26735, hubiese sido esta modificación, no habría lugar a dudas en cuanto se está en presencia de una ley más gravosa. Pero la realidad es que la ley que modificó al Régimen Penal Tributario incluyó también modificaciones en los montos mínimos de los delitos de éste régimen, y es en relación a este punto, que parte de la doctrina va a sostener la aplicabilidad del principio de retroactividad de la ley penal más benigna, por considerar este aumento como beneficioso al reo.

Según Villar, a diferencia de lo que sucede con la elevación de los montos mínimos de punibilidad, la modificación del artículo 76 bis del Código Penal⁸⁵ implica un cambio en la política criminal, por lo cual esta modificación no puede ser aplicada retroactivamente por parte del legislador (2012).

3. Actualización de los montos mínimos de los delitos tributarios

⁸⁰ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁸¹ Artículo 76 bis del Código Penal

⁸² Artículo 76 bis del Código Penal

⁸³ Ley 22415 Código Aduanero

⁸⁴ Ley 24769 modificada por Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁸⁵ Artículo 76 bis del Código Penal

La elevación de los montos mínimos de los delitos comprendidos en el marco de la ley 26735 representó la modificación más debatida entre la doctrina, en cuanto a si responden o no a un cambio en la política criminal, o punibilidad del hecho, y por lo tanto representan el fundamento de aplicación de la ley penal más benigna.

Dice Villar, en el momento de la sanción del anterior régimen dispuesto por la ley 24769, en diciembre del año 1996, el monto de \$100.000 del artículo 1° coincidía con el monto de U\$S 100.000, y la nueva ley actualiza el monto del mismo con relación al cambio oficial en el momento de la sanción de ésta, que era de cuatro (4) pesos argentinos por un (1) dólar estadounidense (2012).

Teniendo en consideración el cambio mencionado, es que se elevan las condiciones objetivas de punibilidad de los delitos que las mencionan, por cuatro. De acuerdo a lo expresado en el desarrollo del capítulo 3 del presente trabajo, la doctrina mayoritaria es acorde en sostener que estos montos son condiciones objetivas de punibilidad.

a) Evasión simple y evasión agravada

i. Evasión simple

Artículo 1°: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.

En la anterior ley 24769⁸⁶ el delito de evasión simple mencionaba como condición objetiva de punibilidad el monto de \$100.000. En el artículo modificado, la misma pasa a multiplicarse por cuatro, y además se agrega el delito cometido contra las arcas del fisco provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Es en relación al aumento de los montos como condiciones objetivas de punibilidad, que parte de la doctrina (Soler y Carrica, 2012) va a sostener que se está en presencia de una

⁸⁶ Ley 24769 modificada por Ley 26735 Régimen Penal Tributario

ley penal más benigna. Esto es así, puesto que las conductas que violaron el régimen anterior, que hoy se encuentran por debajo del mínimo imponible quedarían, en consideración de esta parte de la doctrina, por fuera del alcance de la sanción penal.

- ii. Evasión agravada: la utilización de facturas apócrifas como circunstancia agravante de la pena.

Artículo 2º: La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión, cuando en el caso del artículo 1º se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Si el monto evadido superare la suma de cuatro millones de pesos (\$4.000.000);
- b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la verdadera identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
- c) Si el obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de ochocientos mil pesos (\$800.000);
- d) Si hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos.

En el inciso d se agregó una causal más a las anteriormente consagradas, que torna más gravoso el delito de evasión, es decir, que aumenta la reprochabilidad de la conducta. Se trata de aquella que se hubiese realizado mediando la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, siendo falsos ideológica o materialmente.

Según Riquert (2012), en los incisos a, b y c se mantiene el mismo criterio de elevación de la condición objetiva de punibilidad que en el caso de la evasión simple, es decir, el monto se eleva por cuatro. En el inciso d, no se establece condición objetiva de punibilidad, y por ende habría que preguntarse si el ardid que requiere el uso de facturas apócrifas es superador de otro tipo de ardid en que éstas no sean utilizadas. Se utiliza el ejemplo de un delito de evasión simple, es decir por un monto apenas superador de \$400.000, que sería penado inicialmente con un mínimo de prisión de 2 años, si hubiere mediado la utilización de facturas apócrifas por un monto de \$200, por mencionar un ejemplo de monto ínfimo, el mínimo del delito pasa a ser el consagrado para la evasión agravada.

Se sostiene que es claro que la incorporación de una nueva figura delictiva al elenco de delitos anteriormente consagrados, representa una modificación del régimen penal tributario más gravosa, al establecer una nueva forma de violación al bien jurídico protegido, incompatible con la procedencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

b) Aprovechamiento indebido de subsidios

Artículo 3º: Será reprimido con prisión de tres (3) años y seis meses a nueve (9) 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, provincial, o correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de naturaleza tributaria siempre que el monto de lo percibido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) en un ejercicio anual.

En correspondencia con el espíritu de la modificación, es que se incluyen en este artículo los reintegros, recuperos, devoluciones, o cualquier otro subsidio proveniente de las esferas nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

c) Obtención fraudulenta de beneficios fiscales

Artículo 4º: Será reprimido con prisión de uno (1) a seis (6) el que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, obtuviere un reconocimiento, certificación o autorización para gozar de una exención, desgravación, diferimiento, liberación, reducción, reintegro, recuperado o devolución tributaria al fisco nacional, provincial o de la Ciudad de Buenos Aires.

El delito de obtención fraudulenta de beneficios fiscales, no posee condición objetiva de punibilidad, y sólo se modificó en relación a su ampliación a beneficios provenientes del fisco provincial o de la Ciudad de Buenos Aires (Riquert, 2012).

d) Pérdida de beneficios fiscales

Artículo 5°: En los casos de los artículos 2° inciso c), 3° y 4°, además de las penas allí previstas se impondrá al beneficiario la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años.

Dice Villegas (2009) que se trata de una pena accesoria a los delitos en los que media la obtención de beneficios fiscales, el aprovechamiento de subsidios o su utilización fraudulenta.

En lo que respecta al contenido del mismo, el texto se mantuvo inalterado.

e) Apropiación indebida de tributos

Artículo 6°: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de cuarenta mil pesos (\$40.000) por cada mes.

En concordancia con el resto de los artículos de la ley 26735⁸⁷, se ha corregido en cuanto protege a las haciendas públicas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como la condición objetiva de punibilidad, que ha sido elevada por cuatro (Riquert, 2012).

4. Actualización de los montos mínimos de los delitos relativos a los Recursos de la Seguridad Social.

a) Evasión simple

Artículo 7°: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado, que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere parcial o totalmente al fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, el pago de aportes o contribuciones, o ambos conjuntamente, correspondientes al sistema de la seguridad

⁸⁷ Ley 26735 Régimen Penal Tributario

social, siempre que el monto evadido excediere la suma de ochenta mil (\$80.000) por cada mes.

Se amplía la protección al fisco de la provincia y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, mientras que la condición objetiva de punibilidad pasa de ser \$20.000 por cada período, a \$80.000 por cada mes.

b) Evasión agravada

Artículo 8°: La prisión a aplicar se elevará a tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años cuando en el caso del artículo 7 ° se verificare cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Si el monto evadido superare la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000), por cada mes.

b) Si hubieren intervenido persona o personas interpuestas para ocultar la identidad del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de ciento sesenta mil pesos (\$160.000).

Al igual que en el artículo 2° de evasión agravada en los delitos tributarios, se elevan las condiciones objetivas de punibilidad por cuatro.

c) Apropiación indebida de recursos de la seguridad social

Artículo 9°: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el empleador que no depositare total o parcialmente dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe de los aportes retenidos a sus dependientes, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000) por cada mes. Idéntica sanción tendrá el agente de retención o percepción de los recursos de la seguridad social que no depositare total o parcialmente, dentro de los diez (10) días hábiles administrativos de vencido el plazo de ingreso, el importe retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado superase la suma de veinte mil pesos (\$20.000).

La Administración Federal de Ingresos Públicos o el organismo recaudador provincial o el correspondiente a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires habilitará, a través de los medios técnicos e informáticos correspondientes o en los aplicativos pertinentes, la posibilidad del pago por separado y en forma independiente al de las demás contribuciones patronales, de

los aportes retenidos por el empleador a sus dependientes y de las retenciones o percepciones de los agentes obligados respecto de los recursos de la seguridad social.

Dice Riquert, que en este artículo se mantuvo tal como fue propuesto por el Poder Ejecutivo, en donde los montos de las condiciones objetivas de punibilidad son las que finalmente fueron sancionadas. Aquí los montos fueron duplicados, a diferencia de lo que sucede con el resto de la ley (2012).

5. Delitos fiscales comunes

Estos artículos contenidos en el título III no incluyen condición objetiva de punibilidad, al igual que sus antecesores en la ley 24679⁸⁸. Se agregan, en concordancia con el resto de los artículos, la afectación al fisco provincial y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

a) Insolvencia fiscal fraudulenta

Artículo 10: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que habiendo tomado conocimiento de la iniciación de un procedimiento administrativo o judicial tendiente a la determinación o cobro de obligaciones tributarias o de aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial, o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, provocare o agravare la insolvencia, propia o ajena, frustrando en todo o en parte el cumplimiento de tales obligaciones.

b) Simulación dolosa de pago

Artículo 11: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) 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, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o derivadas de la aplicación de sanciones pecuniarias, sean obligaciones propias o de terceros.

c) Alteración dolosa de registros

⁸⁸ Ley 24769.modificada por Ley 26735

Artículo 12: Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el que de cualquier modo sustrajere, suprimiere, ocultare, adulterare, modificare o inutilizare los registros o soportes documentales o informáticos del fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, relativos a las obligaciones tributarias o de los recursos de la seguridad social, con el propósito de disimular la real situación fiscal de un obligado.

- d) Incorporación del artículo 12 bis: nueva hipótesis delictual por modificación y adulteración dolosa de sistemas informáticos y controladores fiscales.

Artículo 12 bis: Será reprimido con prisión de uno (1) a cuatro (4) años, el que modificare o adulterare los sistemas informáticos o equipos electrónicos, suministrados u homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando dicha conducta fuere susceptible de provocar perjuicio y no resulte un delito más severamente penado.

Según Riquert, el nuevo artículo comprende las conductas que no contempla el artículo 12, haciendo referencia a sistemas informáticos o equipos controladores que emitan facturas o tengan por finalidad controlar operaciones tributarias, es decir sobre los controladores fiscales. Por otra parte, se trata de un delito subsidiario, dando evidencia de ello la frase que menciona al final del artículo, que procederá siempre que no resulte un delito más severamente penado (2012).

En la ley 24769 no existía un artículo como este. Aquí se incorpora una nueva figura delictiva (tipo penal) que acrecienta la protección al bien jurídico, es decir, establece una conducta antes no contemplada como delito.

En relación al artículo 13, la agravante para funcionarios y empleados públicos se mantiene en los mismos términos de la ley 24679⁸⁹.

Hasta aquí, los delitos que no se mantuvieron inalterados, fueron aquellos a los que se les incrementó el monto mínimo, o bien se crearon nuevas figuras delictivas. La ley 26735 es claramente más gravosa en varias de sus disposiciones.

⁸⁹ Ley 24769 modificada por Ley 26735

6. La modificación en la responsabilidad de las personas jurídicas: extensión de la sanción penal a las personas de existencia ideal.

Artículo 14: Cuando algunos de los hechos previstos en esta ley hubiere sido ejecutado en nombre, con la ayuda o en beneficio de una persona de existencia ideal, una mera asociación de hecho o un ente que a pesar de no tener calidad de sujeto de derecho las normas le atribuyan condición de obligado, la pena de prisión se aplicará a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios, representantes o autorizados que hubiesen intervenido en el hecho punible inclusive cuando el acto que hubiere servido de fundamento a la representación sea ineficaz.

Cuando los hechos delictivos previstos en esta ley hubieren sido realizados en nombre o con la intervención, o en beneficio de una persona de existencia ideal, se impondrán a la entidad las siguientes sanciones conjunta o alternativamente:

- a) Multa de dos (2) a diez (10) veces de la deuda verificada.
- b) Suspensión total o parcial de actividades, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
- c) Suspensión para participar en concursos o licitaciones estatales de obras o servicios públicos o en cualquier otra actividad vinculadas con el Estado, que en ningún caso podrá exceder los cinco (5) años.
- d) Cancelación de la personería, cuando hubiese sido creada al sólo 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.

Para graduar estas sanciones, los jueces tendrán 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 en dinero involucrado en la comisión del delito, el tamaño, la naturaleza y la capacidad económica de la persona jurídica.

Cuando fuere indispensable mantener la continuidad operativa de la entidad o de una obra o un servicio en particular, no serán aplicables las sanciones previstas por el inciso 2 y el inciso 4.

La ley 26735⁹⁰ incorpora luego del primer párrafo los párrafos siguientes, que establecen las sanciones aplicables a las personas jurídicas.

Según Varela (2012), ya desde el artículo 5° de la ley 24769 se castigaba a las personas jurídicas, en cuanto dispone que en caso de configurarse el delito previsto en el artículo 2° inciso c), 3° y 4°, se impondrá al beneficiario la pérdida de los beneficios y la posibilidad de obtener o utilizar beneficios fiscales en el plazo de diez años. Este beneficiario puede ser una persona jurídica. El principio “societas delinquere non potest”, es decir, que las personas jurídicas no pueden delinquir, adoptado por legislaciones que siguen el modelo penal europeo, está fundamentado en el hecho de que las sociedades no pueden actuar (como acción penalmente considerada) tampoco posee voluntariedad, y por lo tanto es carente de culpabilidad y conocimiento. Todas estas consideraciones se van modificando, a medida que se modernizan los criterios dogmáticos en materia penal, adecuándose a las particularidades de la política criminal de cada Estado.

No obstante existir desde la ley 24769⁹¹ la aplicación de sanciones a las personas jurídicas, es con la modificación introducida por la ley 26735⁹² que la discusión sobre la procedencia de la misma ha sido puesta en consideración por la doctrina.

Algunos autores se han expresado acerca de la procedencia de la aplicación de sanciones a las personas jurídicas. Dice Cesano:

“La posibilidad de que un delito sea imputado a la corporación para dar origen a una responsabilidad penal autónoma debe ser resuelta en forma negativa. Ello es así, por cuanto una respuesta contraria conduciría inexorablemente, a la fractura de uno de los principios que, vinculado a garantías políticas superiores, debe perseguir el ejercicio del ius puniendi en el marco de un auténtico Estado de Derecho. Nos referimos, concretamente, al principio de que la responsabilidad penal debe ser personal” (2006, página 49).

⁹⁰ Ley 26735. Régimen Penal Tributario

⁹¹ Ley 24769 modificada por Ley 26735 Régimen Penal Tributario

⁹² Ley 26735 Régimen Penal Tributario

Dicen Soler y Carrica, que es requisito para la imputación de la persona jurídica que la misma hubiese obrado cuanto menos con culpa, de manera negligente o imprudente en la elección del colaborador, o en el deber impuesto de vigilancia. Cuando se hace referencia a la actuación culpable de la sociedad, se indica que la culpa proviene de sus representantes legales (2012).

Según Riquert, fue a través de la discusión parlamentaria de la ley, y por obra de los legisladores que se agregaron los párrafos siguientes al primero. Este artículo daría solución al problema de falta de correspondencia entre el autor material o quien realiza el hecho y el verdadero obligado. El texto del actual artículo 14 sería el mismo que fue insertado en virtud de la ley 26683⁹³ al artículo 304 del Código Penal, en relación al lavado de activos de origen delictivo, con disminución por la mitad en el caso de suspensión de actividades y participación en licitaciones del Estado. Las sanciones a aplicarse a las personas jurídicas, alternativa o conjuntamente a las personas físicas, podrá entenderse como la aplicación de la doctrina que sostiene el principio “societas delinquere potest”, o bien como accesorias que no conllevan en sí mismas una modificación en la responsabilidad penal de las personas jurídicas (2012).

Sin entrar en una profundización acerca de la procedencia del principio “societas delinquere potest”, se sostiene que ésta es una modificación más gravosa para la situación del obligado o el imputado.

La modificación introducida en cuanto al régimen de responsabilidad de las personas jurídicas, es a las claras más perjudicial que el consagrado con anterioridad, tal como lo establecía el anterior artículo 14⁹⁴ de la ley 24769, que sólo consagraba sanciones a las personas físicas que hubiesen actuado en nombre, con la ayuda, o en beneficio de una persona de existencia ideal.

En cuanto al artículo 15 de la ley 26735, que menciona la inhabilitación de los profesionales que faciliten la comisión de los delitos, el texto se mantiene en idénticos términos a los de la ley 24679.

⁹³ Ley 26683 Modificación al Código Penal (sancionada el 01/06/2011)

⁹⁴ Artículo 14 ley 24769.

7. La eliminación de la extinción de la acción penal por pago. Régimen de presentación espontánea

Artículo 16: El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con aquél.

El mencionado artículo elimina la anterior extinción de la acción penal por pago, establecida en caso de los artículos 1° y 7°. Esta extinción operaba si el obligado aceptaba la liquidación o la determinación realizada, y regularizaba y pagaba la misma de manera incondicional y total, por única vez, y antes de formularse el requerimiento de elevación a juicio.

Con esta eliminación, se habría abandonado en parte la política criminal recaudatoria, para dar paso a la política criminal represiva. Pero ese abandono no se produjo del todo, pues se ha dado lugar a una excusa absolutoria que elimina la responsabilidad del obligado, siempre que se den los requisitos mencionados (Varela, 2012; Riquert, 2012)

Según Varela, el nuevo artículo se trata de una causal de salvataje aplicable a todos los delitos penales tributarios, configurándose un arrepentimiento postdelictual. Además, se elimina la condición de “única vez”, con lo cual la excusa absolutoria puede utilizarse sin un límite de aplicación. Por su parte, los intereses no estarían incluidos dentro del concepto de obligación evadida, sino solamente el capital. En cuanto a la espontaneidad requerida por el nuevo artículo, la pérdida de la misma socava la posibilidad de la aplicación de la excusa absolutoria (2012).

Es claro que la eliminación de una anterior causal de extinción de la acción penal por pago, revela la intención de disminuir las condiciones que favorecen la excepción a la aplicación de la ley penal de fondo. Esto es así, puesto que se observa que los nuevos requisitos para su procedencia son mayores, en cuanto requiere que ante todo, no exista de por medio inspección, observación o denuncia que se vincule directa o indirectamente con el

obligado en cuestión, a diferencia del anterior artículo, que sólo exigía el pago incondicional y total de la obligación.

En relación al artículo 17, que establece la concurrencia de sanciones administrativas, el texto se mantuvo inalterado.

8. Los procedimientos administrativo y penal

a) El aumento del plazo para el dictado del acto administrativo por parte de la AFIP.

Artículo 18: El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos.

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

Cuando la denuncia penal fuere formulada por un tercero, el juez remitirá los antecedentes al organismo recaudador que corresponda a fin de que inmediatamente dé comienzo al procedimiento de verificación y determinación de la deuda. El organismo recaudador deberá emitir el acto administrativo a que se refiere el primer párrafo en un plazo de ciento veinte (120) días hábiles administrativos, prorrogables a requerimiento de dicho organismo.

La modificación introducida se relaciona con la ampliación del plazo para la emisión del acto administrativo, que pasa de ser de 90 días a 120 días.

b) La derogación del artículo 19: La facultad del Fisco de no denunciar

El artículo 19 de la ley 24679 establecía que, aun cuando los montos alcanzados fuesen superiores a los establecidos para los delitos de evasión simple, apropiación indebida de tributos, delito de evasión simple y apropiación indebida relativos estos dos a los recursos de seguridad social, el Organismo recaudador no formulará la denuncia penal correspondiente, si del hecho surgiere de manera manifiesta que no se ha ejecutado la

conducta punible. Esta decisión de no denunciar debía ser expedida por resolución fundada y previo dictamen del servicio jurídico y comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación.

Según Riquert, con la derogación del artículo 19, los funcionarios del Organismo Recaudador retoman la obligación establecida en los artículos 248⁹⁵, 249⁹⁶ y 279⁹⁷ del Código Penal que establecen la obligación de denunciar la comisión de presuntos delitos conocidos en ejercicio de su función. Actualmente, si el Organismo Recaudador se encuentra con una conducta presumiblemente típica, dejará en manos de Ministerio Público Fiscal, que es quien tiene a su cargo el ejercicio de la acción penal, la decisión de impulsarla o no (2012).

Queda en claro que la intención del legislador, estuvo dirigida a que el funcionario del organismo recaudador proceda a realizar la denuncia para la persecución de un posible delito, que anteriormente podía no iniciarse en caso de considerar aquél funcionario, ocupando erróneamente un rol de acusador, que no existen elementos manifiestos sobre tal circunstancia. En relación a este aspecto, también puede considerarse que la modificación es más gravosa para probables evasores.

c) Prejudicialidad penal sobre las sanciones administrativas

Artículo 20: La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativo o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquellos.

La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el artículo 74 de la ley 11.683⁹⁸, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas a las jurisdicciones locales.

⁹⁵ Artículo 248 del Código Penal

⁹⁶ Artículo 249 del Código Penal

⁹⁷ Artículo 279 del Código Penal

⁹⁸ Ley 11683 Ley de Procedimiento Fiscal

Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial. Este artículo mantiene tal como lo disponía el anterior artículo 20, la independencia entre el proceso penal y tributario. No obstante mantenerse la prohibición que pesa sobre la autoridad administrativa de aplicar sanciones hasta el dictado de la sentencia definitiva en sede penal, ésta podría resolver sobre hechos que hayan impedido la ejecución de la deuda con el fisco, ocasionando un caos jurídico (Riquert, 2012).

Se señala que ante la situación en que la autoridad administrativa haya debido determinar de oficio una deuda, no podrán aplicarse las sanciones establecidas en el artículo 74 de la ley 11683⁹⁹, sin que ello dé lugar a lo establecido en el último párrafo de este artículo que establece que, en relación a la aplicación de sanciones en el mismo acto que determina el gravamen, so pena de considerar que la falta de aplicación de las mismas hace suponer falta de mérito para imponerlas.

En relación al artículo 21, relacionado con las medidas de urgencia que puede solicitar el organismo recaudador cuando existan elementos de juicio probablemente relacionados con alguno de los delitos, el texto ha permanecido inalterado.

d) Competencia

Artículo 22: Respecto de los tributos nacionales para la aplicación de la presente ley en el ámbito de la Ciudad de Buenos Aires, será competente la justicia nacional en lo penal tributario, manteniéndose la competencia del fuero en lo penal económico en las causas que se encuentren en trámite ante el mismo. En lo que respecta a las restantes jurisdicciones del país será competente la justicia federal.

Respecto de los delitos locales, serán competentes los respectivos jueces provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

La ley 26735 estableció su aplicación a los delitos cometidos contras los fiscos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Es así, que se produjeron modificaciones en la distribución de la competencia penal.

⁹⁹ Ley 11683 Ley de Procedimiento Fiscal

El primer párrafo mantiene el reparto de competencias consagrado en su antecesora, la ley 24769. Respecto de los tributos locales, se establece la competencia del fuero penal ordinario (Riquert, 2012).

Según Varela (2012), la modificación de mayor envergadura introducida por la ley 26735, está dada por la inclusión de las haciendas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dentro de su esfera de protección. La modificación introducida, evidencia la imperiosa necesidad de adecuación de los procedimientos locales al nuevo Régimen Penal Tributario.

En relación al contenido del artículo 23 que otorga al organismo recaudador la facultad de asumir el rol de querellante particular en el proceso penal, mantiene intacto sus términos.

9. Conclusión

Del análisis integral de todos los artículos de la ley 26735, en comparación con todos los artículos de su antecesora, se evidencia un claro agravamiento en el régimen penal tributario. Esto es así, cuando se introduce al elenco de delitos una nueva figura penal, la del artículo 12 bis por modificación y adulteración dolosa de sistemas informáticos y controladores fiscales. A ello se suma la protección al fisco local, que pasa a estar protegido por las sanciones establecidas en el nuevo régimen penal tributario. Por otro lado, la creación de una nueva causal de agravamiento de la conducta delictiva, por la utilización de facturas apócrifas. A este elenco de modificaciones, se agrega la responsabilidad penal de las personas jurídicas, es decir la consagración del principio “societas delinquere potest”, por medio del cual se le aplican sanciones a las personas jurídicas de modo acumulativo con las personas físicas que actuaron en nombre, con intervención o en beneficio de una persona ideal, régimen que no estaba consagrado en la anterior ley, y que a las claras es más perjudicial para la situación del obligado, que puede ser una persona jurídica. Además, fue eliminada la extinción de la acción penal por pago que regía en el anterior artículo 16, y reemplazada por un régimen de presentación espontánea, de mayores requisitos que su antecesor, en cuanto requiere para su procedencia que no exista de por medio inspección, observación o denuncia que se vincule directa o indirectamente con el obligado en cuestión, cuando en su anterior redacción la única condición para su procedencia era el pago total e incondicional de la deuda.

Se considera entonces, que por las modificaciones introducidas y en relación a un análisis integral y comparativo de los dos regímenes en cuestión, es válido sostener que la ley 26735 no se trata de una ley penal más benigna que pudiera dar lugar a la aplicación retroactiva de la ley penal, en al menos la mayoría de sus disposiciones modificadas.

Conclusión

La función recaudadora del Estado tiene como finalidad la consecuente distribución de lo recaudado entre los integrantes de la sociedad, o también denominado gastos de recaudación, o erogaciones, que se produce a través de la prestación de los servicios básicos sociales como seguridad, transporte, educación, por mencionar algunos. Esta distribución dependerá de los ingresos que el gobierno, en representación del Estado, posea. El mayor flujo de ingresos con los que cuenta el gobierno para cumplir con las necesidades públicas se encuentra dado por los tributos. Los ciudadanos tienen obligaciones basadas en el deber de solidaridad que pesa sobre cada uno de éstos, para contribuir a la satisfacción de aquellas necesidades. Es entonces que pagar los tributos forma parte de la noción misma de ciudadanía.

En la labor de perseguir y castigar al evasor, el legislador ha determinado las figuras delictivas a través de las cuáles se atenta contra la hacienda pública, la actividad financiera del Estado, la seguridad social y la función recaudadora del Estado, considerados los bienes jurídicamente protegidos por el Régimen Penal Tributario. En esta tarea de elaborar los tipos delictivos, se han fijado montos mínimos a partir de los cuáles se considera al hecho como conducta punible, constituyendo ésta una cuestión de política económica y fiscal que tiene como objetivo concentrar los esfuerzos de los tribunales en aquellas infracciones relevantes por el grado de afectación al bien jurídico protegido.

El legislador eficiente debe, para mantener el principio de proporcionalidad de la pena entre el bien afectado y el medio para resguardarlo, adecuar aquellos montos mínimos ante cada situación económica inflacionaria o que implique como resultado un desfasaje entre el monto mínimo consagrado por la ley y la realidad que la misma debe regular. La ley 26735, sancionada en diciembre de 2011, que modificó a la ley 24769 que corresponde al Régimen Penal Tributario y que mantuvo su vigencia durante quince años, vino a adecuar aquellos montos mínimos que habían quedado desactualizados por el devenir económico. El legislador eficiente del que se hablaba en el párrafo anterior, hoy a la fecha, en el año 2014 debería adecuar nuevamente el importe a partir del cual y según el proceso inflacionario, se considera vulnerado el bien jurídicamente protegido. He de aquí, que actualizar eficientemente el Régimen Penal Tributario según el devenir económico del país, tiene un

costo elevado, y no es más que la impunidad de todas las conductas que violaron el régimen anterior, pero que con motivo de la necesaria actualización quedarían por fuera del alcance de los nuevos montos mínimos fijados por la modificación, en virtud de la aplicación de la retroactividad de la ley penal más benigna, que ordena se aplique una ley anterior derogada por ser más beneficiosa para el imputado. Un evasor lo suficientemente avisado podría, a través de mecanismos procesales, hacer dilatar el proceso bajo el cual se lo está investigando, en espera de una nueva modificación que puede dejarlo impune.

En el trabajo se ha demostrado que:

- ✓ La retroactividad de la ley penal más benigna reconoce doctrinariamente excepciones a su aplicación. La Corte Suprema de Justicia así lo reconoció en el fallo Constancio Vigil, al considerar que por más que un decreto amplíe el ámbito de libertad en la conducta del imputado, mientras que el hecho ilícito no haya sido excluido o derogado de la ley que lo castigue, se lo seguirá considerando punible. La retroactividad de la ley penal más benigna no puede funcionar mecánicamente ante toda modificación que en apariencia sea más beneficiosa. Para su procedencia se requiere un análisis sobre el caso concreto, y más precisamente sobre las bases fácticas que motivaron la modificación de la ley.
- ✓ El resultado de una interpretación literal de la ley, es considerada por la doctrina como superable por el resultado de la interpretación sistemática de la misma ley, ya que aquella no es el método más perfecto para desentrañar la voluntad del legislador, sino tan sólo su punto de partida. La misma se limita al uso del significado literal de los términos y reglas gramaticales que se utilizan en una comunidad y tiempo determinados, pero adolece de los problemas propios del lenguaje natural en el que está redactado. Entre estos problemas se encuentra el de vaguedad de los conceptos que incluye el texto de la ley. La solución al mismo indica recurrir al auxilio de los restantes métodos de interpretación de la ley penal, entre éstos, los que aportan información relacionada con la finalidad de la ley, y su peso y relevancia en relación con el resto del ordenamiento. Si se interpreta literalmente al artículo 2 del Código Penal que establece la procedencia de la retroactividad de la ley penal más benigna, y luego el juez lo aplica al caso concreto siguiendo el mismo método de interpretación literal, la Corte Suprema de Justicia no podría nunca llegar a la conclusión de que el principio reconoce excepciones, puesto que la ley no las contempla en su letra, y de ser así no hubiese existido jamás el pronunciamiento del Máximo Tribunal en el caso Vigil,

en donde consideró que el principio no era aplicable pese a una modificación en apariencia más beneficiosa. Esto indica que el Máximo Tribunal hace uso de todos los métodos de interpretación de la ley al momento de resolver un caso concreto, sin limitarse al análisis de su significado literal exclusivamente.

- ✓ Los umbrales de punibilidad a partir de los cuales se considera vulnerado el bien jurídico protegido, al ser considerados condiciones objetivas de punibilidad, no integran como elementos del mismo al tipo penal. El principio de retroactividad de la ley penal más benigna funciona sólo sobre los elementos del tipo penal, para garantizar el principio de legalidad, constitucionalmente reconocido en el artículo 18 de la Carta Magna. Esto es así, puesto que el sujeto debe poder conocer con anticipación la ley penal, con todos sus elementos, como garantía de certeza de los actos considerados punibles, que debe brindar el sistema jurídico de que se trate. La eliminación de estos montos mínimos, se alcanza a ver como una posible alternativa de solución al alto costo que debe pagar el Estado y por extensión toda la sociedad, como consecuencia de la actualización cuantitativa de los montos mínimos de punibilidad. Hoy en día, tal como se halla redactada la ley 26735, existen ilícitos tributarios que no contienen condiciones objetivas de punibilidad y que no obstante, siguen siendo consideradas conductas punibles por el texto de la ley, lo que indica que las condiciones objetivas de punibilidad, o montos mínimos no son imprescindibles para el cumplimiento del objetivo de la pena. Puede que otro trabajo esté orientado a determinar cuáles modificaciones en la estructura judicial deberían implementarse, para que todas las conductas que violan el Régimen Penal Tributario encuentre cause y tratamiento adecuado en los tribunales argentinos, si es que la eliminación de los montos mínimos de los ilícitos tributarios es receptada legislativamente.
- ✓ La ley 26735 modificatoria del Régimen Penal Tributario, integralmente considerada no es una ley penal más benigna. Esto es así, puesto que de los artículos por ésta modificados, dejando de lado por el momento los que contienen condiciones objetivas de punibilidad y los que permanecieron inalterados, han sido agravados en cuanto a las conductas descriptas, a través de la incorporación de nuevas figuras delictivas, la inclusión de las esferas provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires como arcas protegidas por la ley, el castigo a las personas jurídicas, la eliminación de la “probation” para los ilícitos penales tributarios, la extinción de la acción penal por pago, por mencionar los más relevantes. Será

a partir de los ilícitos que contienen condiciones objetivas de punibilidad, y que se elevan en sus montos por cuatro, que se impone el tratamiento de la retroactividad de la ley penal más benigna. No obstante, en cuanto se comienza a analizar la naturaleza jurídica de éstos montos mínimos, se observa que la doctrina mayoritaria los considera condiciones objetivas de punibilidad, y que no forman parte del tipo penal. Pero he de aquí, que la retroactividad de la ley penal más benigna, como excepción al principio de legalidad, debe operar únicamente modificando del tipo penal sus elementos que lo integran, con lo cual aquellas condiciones objetivas de punibilidad no están alcanzadas por el mismo.

Como resultado del análisis del instituto de la retroactividad de la ley penal más benigna en el marco del régimen penal tributario, es posible concluir que, en cuanto a los presupuestos de aplicación y los efectos de esa aplicación en el marco del derecho penal tributario, antes de declarar la procedencia del mismo, el juez debe revisar tres cuestiones: si se presentan en el caso excepciones a su aplicación, si le ley integralmente considerada es más benigna, y si se han modificado los elementos del tipo penal. Se concluye que para ello, el método de interpretación literal de la ley es insuficiente. Esto es así, puesto que si la interpretación de la ley es literal, es decir, contempla solamente el significado lingüístico de sus términos, la ley unívocamente tendría sólo un significado, que es el que le otorga la literalidad de sus términos, y el juez sería un simple aplicador mecánico de la misma, y que este método es utilizable en casos típicos, donde no existen dudas acerca del alcance de sus términos. La tarea del magistrado se reduciría a aplicar las normas generales a casos individuales, sin ir más allá de su letra. En cambio, se concluye, que la decisión judicial y principalmente el juez, como último intérprete de la voluntad del legislador, es más que un aplicador mecánico de la misma. Su tarea en casos complicados, como el planteado, se nutre no solamente de la ley positiva imperante en un momento determinado, sino que también forma parte del procedimiento decisorio que lleva adelante el juez, considerar que los términos utilizados en la ley suelen padecer de las dolencias propias del lenguaje natural, como es el caso de la vaguedad en sus conceptos. Es así que el artículo 2 del Código Penal al establecer la aplicación de la ley penal más benigna, como excepción del principio de legalidad, es un concepto vago, puesto que no establece los requisitos que la nueva ley debe reunir para que el concepto de ley más benigna le sea aplicable, dejando que sea el juez quien decida o estipule en el caso concreto, el significado de la misma. En esta labor, el

intérprete utilizará como herramienta el conjunto de los métodos de interpretación de la ley penal, que le permiten adjudicar el verdadero significado a la misma, .y no solamente descubrirlo por su representación lingüística. En un caso como éste, el juez adjudica, estipula, decide el significado de la ley, puesto que la letra del enunciado normativo por estar redactado en lenguaje natural, adolece de los problemas que le son propios, entre ellos la vaguedad de sus conceptos. Su tarea, sin duda, requiere en los casos más difíciles de una decisión discrecional, que no por ser tal debe catalogarse como arbitraria.

Bibliografía

Doctrina:

- Balcarce, F. (2003). *Derecho Penal Económico. Parte general*. Córdoba, Argentina: Mediterránea.
- Balcarce, F.I.(2012). *Límite cuantitativo dinerario en los delitos tributarios. ¿Elemento del entuerto o condición objetiva de punibilidad? Consecuencias dogmáticas*. Rescatado el 01/03/2014 de <http://www.ciidpe.com.ar/area2/limite%20cuantitativo%20en%20los%20delitos%20tributarios.FB.pdf>
- Bonzón Rafat (2012). *La aplicación del principio de legalidad (la ley penal más benigna) en relación con el monto evadido*. Rescatado el 01/03/14 de <http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=63365&print=2>
- Cesano, J.D. (2006). *Estudios sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Buenos Aires, Argentina: Ediar.
- Damarco, J.H. (2012). *Modificación del régimen penal tributario. Ley penal más benigna*. PET 2012 (abril-488), 16/04/2012, 1 - LA LEY 03/05/2012, 03/05/2012, 1 - LA LEY2012-C, 665
- Lascano, C.J.(h) (2005). *Derecho Penal. Parte General*. Córdoba, Argentina: Advocatus.
- Litvin, C.R., Cornejo Costas (h), E. (2012). *Aumento de los montos de la Ley Penal Tributaria y aplicación de la ley penal más benigna*. Sup. Esp. - Nuevo Régimen Penal Tributario 2012 (enero-febrero), 16/01/2012, 80
- Lo Monte, E. (2006). *Principios del Derecho Penal Tributario*. Montevideo, Uruguay: B de F
- Moreso J. y Villajosana J.M. (2004). *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid, España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.
- Nuñez, R. C. (1999). *Manual de derecho penal. Parte general (4º Ed.)*. Córdoba, Argentina: Marcos Lerner Editora Córdoba.

- Righi, E.(2012) Resolución Procuración General de la Nación n° 5/12. Recuperado el el 09/10/2013 de <http://www.mpf.gov.ar/resoluciones/PGN/2012/PGN-0005-2012-001.pdf>
- Riquert, M. A. (2012). *Apostillas al texto de la ley 26735 (modificatoria del régimen penal tributario y previsional)*. Recuperado el 11/09/2013 de <http://riquert-penaltributario.blogspot.com.ar/2012/02/apostillas-al-texto-de-la-ley-26735.html>
- Santamaría, G.L. (2012). *Acerca del principio de ley penal más benigna y la plena vigencia del estado de derecho*. Recuperado el 10/01/2014 de ftp://ftp.errepar.com/Facebook/DTE-SANTAMARIA_Mayo-2012.pdf.
- Soler, O. H. y Carrica, E. D. (2012). Nueva ley penal tributaria. Recuperado el 09/10/2013 de http://www.cpcechaco.org.ar/index.php?option=com_content&view=article&id=710:nueva-ley-penal-tributaria-por-los-dres-osvaldo-h-soler-y-enrique-d-carrica&catid=25:the-project.
- Schurig, H. (2012). Ley penal tributaria: actualización y retroactividad. *Revista de derecho tributario*. Cita IJ-LXIV-749. Recuperado el 09/10/2013. de <http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=61749&print=2>
- Spolansky, N.E. (2011). *Delitos tributarios y condiciones objetivas de punibilidad*. LA LEY2005-F, 1475 - DPYC 2011 (septiembre), 01/09/2011, 221
- Varela, P.S. (2012). *XLII Jornadas Tributarias. Comisión n°2 Directivas Técnicas para la elaboración de trabajos*. Recuperado el 07/03/2014 de http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/Jornadas-T-2012/informe_de_relatoria_comis_2.pdf
- Versión Taquigráfica, Ley 26735, Cámara de Senadores de la Nación sesión n° 129. Rescatado el 01/03/14 de <http://www.tributum.com.ar/noticias/noticias/adj8348.pdf>
- Villar, M. A. (2012). La sucesión de leyes penales y su integración en relación con la conducta típica. *Revista argentina de derecho penal y procesal penal*, cita IJ-LXVI-873. Recuperado el 09/10/2013. de <http://www.ijeditores.com.ar/articulos.php?idarticulo=63873&print=2>.
- Villegas, H. B. (2009). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (9° Ed.). Buenos Aires, Argentina: Astrea.

- Zaffaroni, E.R. (1998). Manual de Derecho Penal. Parte General. Buenos Aires, Argentina: Ediar.

Legislación:

- Constitución Nacional. Art. 18, 19 y 75 inc. 22.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos. Art. 9 y Art. 32.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos. Art. 15.
- Código Civil de la Nación. Art. 2 y 17.
- Código Penal de la Nación. Art. 2, 4, 34, 35, 248, 249 y 274.
- Ley 22415 Código Aduanero
- Ley 24769 – Régimen Penal Tributario (modificada por la ley 26735 el 22/12/2011).
- Ley 26735 – Régimen Penal Tributario.
- Ley 11683– Procedimiento Fiscal
- Ley 26683 Modificación al Código Penal
- Ley 24587 Nominatividad de los Títulos Valores Privados
- Ley 26063 – Recursos de la Seguridad Social.
- Ley 19359 Régimen Penal Cambiario
- Decreto 530/91 modificadorio del artículo 1° del Decreto 2581/64 Mercado de Cambios
- Decreto 2581/64 Mercado Único de Cambios
- Resolución PGN n° 5/12 con fecha 08/03/212

Jurisprudencia

- C.S.J.N. “Palero Jorge Carlos s/recurso de queja”, P. 931. XLI. REX. (2007) Recuperado el 06/09/2013 de <http://www.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos.do;jsessionid=0a81010830f5018ea3079619438998afae53155dc494.e38Ob3aLaxuKay0LbhyQch4QaNaMe6fznA5Pp7ftolbGmkTy?method=realizaConsulta>

- C.S.J.N. “Cristalux S.A. s/ ley 24144” C.77. XL.RHE (2006). Recuperado el 13/11/2013 de <http://www.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos.do?method=realizaConsulta>
- C.S.J.N. “Vigil Constancio y otros s/contrabando”, V. 185. XXXIII. REX. (2000). Recuperado el 09/09/2013 de <http://www.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos.do;jsessionid=0a81010830f5018ea3079619438998afae53155dc494.e38Ob3aLaxuKay0LbhyQch4QaNaMe6fznA5Pp7ftolbGmkTy?method=realizaConsulta>
- C.S.J.N.”Ayerza Hugo Luis s/infracción al régimen cambiario. A.837.XXXI.RHE (1998). Recuperado el 30/10/2013. de <http://www.csjn.gov.ar/confal/ConsultaCompletaFallos.do?method=cambiarPagina&numeroDePagina=1>
- C. F. Cas. Penal, Sala III “Carrizo Juan Pablo s/recurso de casación” (2012) causa n° 15.847. Recuperado el 06/04/2014 de <http://www.diariojudicial.com.ar/fueropenal/Carrizo-le-atajo-un-penal-a-la-AFIP-20121031-0004.html>

Anexo de Fallos

S.C. P 931 XLI

Suprema Corte:

I

Por sentencia del 9 de septiembre de 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, como autor responsable del delito descrito en el artículo 9 de la ley 24.769, cometido en forma reiterada, por la apropiación indebida de recursos de la seguridad social correspondientes a los meses de mayo (\$5.221,72), julio (\$ 5.222,94), agosto (\$5.611,34), noviembre (\$5.374.04) y diciembre (\$7.493,50) de 1998 y enero (\$5.249,30), marzo (\$5.211,08), junio (\$7.172,20) y julio (\$5.000,56) de 1999 (fs. 237 y 241/261).

Por su parte, la Sala III de la Cámara Nacional de Casación Penal hizo lugar parcialmente al recurso de casación interpuesto por la defensa de Palero y casó el fallo, con ese alcance, por errónea aplicación de la ley sustantiva (artículo 470 del Código Procesal Penal de la Nación) respecto del período correspondiente a noviembre de 1998, por el que lo absolvió. Sin embargo, el tribunal rechazó la impugnación en lo relacionado con el resto de los agravios y mantuvo la pena impuesta (fs. 350/358).

Contra dicho pronunciamiento la asistencia letrada del procesado dedujo recurso extraordinario federal (fs. 453/475), que fue concedido a fojas 480.

Finalmente, luego de corrida la vista a esta Procuración General, la defensa realizó una presentación en la que invocaba la aplicación del artículo 13 de la ley 26.063 (modificatoria del artículo 9 de la ley 24.769), con base en el principio constitucional de la ley penal más benigna (artículo 9 del Pacto de San José de Costa Rica) habida cuenta que en su texto actual se había aumentado "el resultado del tipo objetivo" en más de diez mil pesos (\$10.000) por período mensual, y que las sumas no depositadas a su respectivo vencimiento habían sido inferiores a dicho importe.

II

Al exponer los agravios que fundaban el recurso interpuesto, los apelantes cuestionaron, en primer lugar, la interpretación que el a quo había otorgado al artículo 9 de la ley 24.769, en cuanto invertía la carga probatoria para demostrar la retención de los aportes, lo cual entendieron que violentaba el estado de inocencia que reconoce el artículo 18 de la Constitución Nacional (punto II.1 de su presentación de fs. 453/475). En igual sentido, impugnaron el fallo por considerarlo arbitrario, al haberse omitido el tratamiento de cuestiones oportunamente propuestas por esa parte y reiterar los fundamentos de la sentencia de la anterior instancia (punto II.3).

En el acápite II. 2 explicaron que también dirigían su crítica contra el rechazo por parte del a quo de la existencia de un estado de necesidad disculpante como causal excluyente de la culpabilidad, sin valorar la sentencia del juez del concurso preventivo de la empresa (en violación a los principios constitucionales de ne bis in idem y cosa juzgada, consagrados en los

artículos 8.4 del Pacto de San José de Costa Rica, y 17 y 18 de la Constitución Nacional).

En referencia a cada uno de los períodos que conformaban la base fáctica de la sentencia, cuestionaron la imputación de los montos correspondientes a mayo y julio de 1998, en tanto tales importes ya habían sido cancelados y solicitaron en tal sentido, la aplicación de la doctrina que surge del precedente de la Corte B.766.XXXIX "Bakchellián, Fabián y otros s/infracción ley 24.769 -causa n° 3977-" resuelta el 28 de septiembre de 2004 (punto II.4). También manifestaron que los de agosto de 1998 y julio de 1999 habían sido parcialmente pagados, por lo que su remanente debía ser considerado atípico (puntos II.5 y II.6) y se agraviaron acerca de la caducidad del acogimiento al régimen del decreto 93/00 (punto II.7).

Finalmente pretendieron impugnar la imposición de la condena en forma efectiva en virtud de un antecedente de condena anterior en los términos del artículo 27 del Código Penal, al entender que dicha interpretación violaba los principios constitucionales de ne bis in idem y cosa juzgada.

Como último punto, la defensa hizo saber del acogimiento a un plan de pagos según el decreto 1384/01, el cual a la fecha no registraba incumplimiento (a tal fin, aportaron piezas documentales que avalarían dichos extremos) y solicitaron la aplicación de las disposiciones del artículo 73 de la ley 25.401, según la interpretación que dicha norma merece de acuerdo al citado precedente "Bakchellián" (punto III).

III

Entiendo que corresponde comenzar el tratamiento de la cuestión recordando que V.E. ha establecido que sus sentencias deben atender a las circunstancias existentes al momento de la decisión, aunque éstas sean sobrevinientes al recurso extraordinario (Fallos: 308:1489; 310:670; 311:787; 312:555; 313:701; 315:123; 324:3948; 327:2476, entre muchos otros).

En este sentido, advierto que -tal como reclaman los recurrentes- la ley 26.063 (sancionada el 9 de noviembre de 2005 y publicada en el Boletín Oficial del 9 de diciembre siguiente) ha introducido una importante modificación en la descripción típica del artículo 9 de la ley 24.769, al aumentar de cinco mil a diez mil pesos el límite a partir del cual es punible la apropiación indebida de recursos de la seguridad social.

De ello se deriva que resulta imperativo examinar si las conductas juzgadas pueden seguir siendo consideradas merecedoras de reproche penal. Pienso que ello es así pues también ha puntualizado V.E. que los efectos de la benignidad normativa en materia penal "se operan de pleno derecho", es decir, aun sin petición de parte (Fallos: 277:347; 281:297 y 321:3160).

Por otro lado, el análisis acerca de la aplicación de ese principio legal, que ha sido también establecido en tratados de orden internacional con jerarquía constitucional, tales como la Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículo 9) y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 15), no parece necesitar en el sub examine de mayor debate (Fallos: 321:824 -disidencia de los doctores Fayt, Boggiano y Bossert y Petracchi- y 3160; 324:1878; 327:2280 y causa C.77.XL "Cristalux S.A. s/ley 24.144" resuelta el 11 de abril de 2006) y, al mismo tiempo, su examen es previo a cualquier otra cuestión pues, de admitirse, devendría abstracto el tratamiento de los demás agravios del recurrente.

Habida cuenta de ello, soy de la opinión que tales extremos justifican la intervención de V.E. por esta vía extraordinaria (Fallos: 321:3160; 324:1878 y 2806), atendiendo a que, además, la resolución impugnada es la sentencia definitiva proveniente del superior tribunal de la causa (artículo 14 de la ley 48).

Al respecto cabe destacar que, como se ha dicho, la Cámara Nacional de Casación Penal

estableció que la imputación estaba conformada por ocho períodos mensuales en los que se había omitido integrar sumas superiores a los cinco mil pesos, y estos montos, por cierto, no fueron cuestionados por las partes, sino sólo en cuanto a la exigencia de su disminución por pagos parciales, según reclamó la defensa. Ellos, recuérdese, consistían en: mayo (\$5.221,72), julio (\$ 5.222,94), agosto (\$5.611,34) y diciembre (\$7.493,50) de 1998 y enero (\$5.249,30), marzo (\$5.211,08), junio (\$7.172,20) y julio (\$5.000,56) de 1999.

Sin bien al momento de dictarse la sentencia condenatoria y la posterior decisión del a quo aquí cuestionada, dichos importes resultaban suficientes para que su respectiva retención configurara el delito previsto en el artículo 9 de la ley 24.769, la reforma operada con la sanción de la ley 26.063 es clara en cuanto a la exigencia que dicha conducta ilícita implique la omisión de ingresar los recursos de la seguridad social por una suma superior a los diez mil pesos por cada mes.

En tales condiciones, entiendo 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 artículo 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 (Fallos: 321:3160; 324:1878 y 2806 y 327:2280).

Finalmente y como ya lo adelanté, esta conclusión torna inoficioso el tratamiento de los restantes agravios.

IV

En razón de las consideraciones aquí efectuadas, estimo que corresponde dejar sin efecto la sentencia apelada.

Buenos Aires, 22 de septiembre de 2006.

ES COPIA

EDUARDO EZEQUIEL CASAL

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I-

La Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico resolvió revocar el punto II de la resolución de primera instancia y, en consecuencia, condenar a la firma Cristalux S.A. y solidariamente a Carlos Günter Boysen, José Antonio Cipriano Albisu y Alfredo Joaquín Gandolfo, ex- presidente, vicepresidente y tesorero, respectivamente, 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 (arts. 11, incs. e,f, y 21, inc. f de la ley 19.359).

Contra dicho pronunciamiento, el defensor del imputado Carlos Günter Boysen interpuso recurso extraordinario, cuya denegatoria, dio origen a la formulación de esta queja (fs. 20/27 vta.).

-II-

1. Las presentes actuaciones se iniciaron como consecuencia del sumario instruido por el Banco Central de la República Argentina, donde se atribuyó a los nombrados omitir ingresar y negociar en el mercado único de cambios, en tiempo propio, el contravalor en divisas de diversas exportaciones de productos de vidrio realizadas a Uruguay, República Dominicana, Perú, Paraguay y Bolivia, entre los años 1982 y 1991, circunstancia por la cual se imputó violación al art. 11, incs. e y f y art. 21, inc. f, de la ley 19.359 (t.o. según decreto 1265/82), en función del art. 11 del decreto 2581/64, circular COPEX I Capítulo IC y comunicación "A" 39 de la citada

entidad. El período de la omisión fue ubicado entre el 13 de junio de 1983 y el 10 de enero de 1992.

El magistrado de primera instancia decidió la absolución de los nombrados, al declarar la prescripción de la acción penal cambiaria en relación a casi la totalidad de las infracciones imputadas, con excepción de la derivada de la exportación efectuada a Uruguay el 28 de marzo de 1991, instrumentada en el permiso de embarque 072787 de fecha 18 de marzo de ese año (fs. 66/72 del principal), respecto de la cual entendió que correspondía aplicar por el principio de ley penal más benigna las disposiciones del decreto 530/91, cuyo art. 11 había dejado sin efecto la obligatoriedad de ingresar y negociar en el sistema financiero nacional las divisas provenientes de las exportaciones de productos nacionales.

2. Ello condujo al fiscal a interponer recurso de apelación ante la cámara del fuero, donde los jueces de su Sala B sostuvieron que lo que aquí interesa es la no aplicación al caso del principio enunciado, al considerar que por el citado decreto 530/91 sólo se modificaron las previsiones por las cuales se completa la ley 19.359, pero su dictado no importó la supresión de ésta última, puesto que afirmar lo contrario implicaría otorgar al Poder Ejecutivo la facultad implícita de derogar la normativa penal cambiaria.

Basó su tesis en la doctrina establecida por V.E. en el precedente "Argenflora" (Fallos: 320:763), 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 de-

Procuración General de la Nación

sincriminara esa conducta. La infracción al régimen extra penal complementario o redujera las penas allí previstas" (considerando 91).

3. La defensa planteó el recurso extraordinario con base en los siguientes argumentos:

a. Adujo que la cuestión remite a la interpretación de normas de índole federal, y que la decisión del a quo vulnera la garantía de legalidad, defensa en juicio y debido proceso, al imponer una sanción amparada en un régimen legal (decreto 2581/64) no vigente a la época de comisión de la infracción reprochada. Ello así, por cuanto, según el recurrente, al momento del vencimiento del plazo establecido para hacer efectiva la obligación cambiaria, esto es, al 10 de enero de 1992, el hecho incriminado devino atípico en razón de que con fecha 29 de marzo de 1991 ya había comenzado a regir el aludido decreto 530/91.

b. De otro lado, restó validez al fallo por haber prescindido el a quo de dar tratamiento a la cuestión de atipicidad, invocada por esa parte al mejorar los fundamentos de la sentencia de primera instancia (art. 519 del Código de Procedimientos en Materia Penal Cley 2.372C). En ese sentido, el apelante se agravió de que la Cámara haya enfocado el caso en dirección a la pertinencia o no de aplicar el principio de ley penal más benigna, cuando el delito reprimido se consumó con posterioridad a la entrada en vigor del nuevo régimen que lo desincriminó. Con estos alcances consideró menoscabado el principio nullum crimen sine lege praevia del art. 18 de la Constitución Nacional.

También tildó de arbitrarias, por no apoyarse en los hechos comprobados en la causa, las razones dadas por los jueces de la alzada para extender la responsabilidad penal

solidaria a los ex integrantes de Cristalux S.A., a su criterio, sobre una base objetiva, sin justificación en el principio de culpabilidad.

c. En subsidio, planteó la inconstitucionalidad de la circular COPEX-I y la comunicación "A" 39 del Banco Central, en función de lo previsto en los arts. 11 del decreto 2581/64 y 51 del decreto 530/91, toda vez que, según el apelante, con apoyo en tales normas se pretendió aplicar un régimen punitivo no vigente a la fecha de comisión de la infracción objeto de sanción, con menoscabo de la garantía de legalidad.

4. De acuerdo con la opinión del fiscal, el a quo rechazó el remedio federal al considerar que la cuestión planteada no se vincula con la interpretación de normas de índole federal, sino que tanto ese agravio como el vinculado con la doctrina de la arbitrariedad de sentencias, configuran una discrepancia de la parte con lo resuelto por ese tribunal en temas de naturaleza fáctica, probatoria y de derecho común, no susceptibles de revisión en la instancia extraordinaria que autoriza el art. 14 de la ley 48.

Sostuvo, asimismo, que la aislada y genérica afirmación del planteo de inconstitucionalidad de las normas administrativas del Banco Central, no revela de qué forma éstas colisionarían con la Constitución Nacional.

En su queja, la defensa se agravia de estos argumentos e insiste que en el caso existe materia federal suficiente, al entender que cualquier punición aplicada con sustento en la ley 19.359, pero bajo la vigencia del decreto 530/91, resulta improcedente al amparo de las garantías constitucionales de legalidad y defensa en juicio.

-III-

1. Contrariamente a lo sostenido por el tribunal a

Procuración General de la Nación

quo, considero que el recurso extraordinario resulta formalmente procedente en cuanto al primero de los agravios expuestos por el apelante, pues se vincula con el alcance y aplicación en el tiempo de las normas federales en las que el apelante fundó su pretensión, que fue resuelta de modo contrario a aquél (art. 14, inc. 31, de la ley 48). Desde este punto de vista pienso que el recurso ha sido mal denegado.

En cuanto al fondo del asunto, estimo conveniente efectuar ciertas consideraciones dirigidas a desalentar la tesis expuesta por el recurrente que, adelante, no he de avalar.

En lo esencial, el planteo traído a estudio radica en que los jueces de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, no habrían decidido el caso de acuerdo con el derecho vigente al tiempo de comisión de la conducta ilícita imputada, equivocando su solución al interpretar Ca criterio de la parte, erróneamenteC que la cuestión se debate en torno a la procedencia del principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

Un correcto análisis de la controversia planteada en autos, impone determinar previamente bajo qué reglamentación cambiaría tuvo lugar la operación de exportación que habría generado la obligación incumplida, para dilucidar, desde esa perspectiva, si, en el caso concreto, las previsiones del decreto 530/91 restaron tipicidad a la conducta al momento de su comisión, tal como afirma el recurrente, pues, en caso negativo, la cámara pudo válidamente decidir sobre la aplicación o no de la regla de la ley más benigna, a la luz de la jurisprudencia de V. E.

En primer lugar, cabe recordar que el hecho ilícito imputado a la firma Cristalux S.A y, solidariamente, a su ex presidente, vicepresidente y tesorero, consistió en violar el

régimen penal cambiario al omitir ingresar al país y negociar en el mercado único de cambios, dentro del plazo fijado en la pertinente reglamentación, el contravalor de las divisas resultantes de la exportación de productos de vidrio realizada por esa firma a Uruguay el 28 de marzo de 1991, por un precio FOB de dólares cuarenta y dos mil ochenta y ocho con treinta y nueve centavos (U\$S 42.088,39).

Según las normas reglamentarias del Banco Central, este tipo de obligaciones debía cumplirse, normalmente, dentro del plazo de ciento ochenta días, a contar desde la fecha de embarque (comunicación "A" 39 del 22 de junio de 1981). Sin embargo, para la época en que se llevó a cabo la operación en cuestión y, como un primer paso hacia una futura desregulación del mercado cambiario, dicho plazo fue ampliado a un máximo de doscientos noventa días, a contar desde la fecha del "cumplido de embarque" (comunicación "A" 1680 del 5 de junio de 1990), es decir, desde la fecha de puesta a bordo de la mercadería para el transporte marítimo, y de cruce de frontera para el transporte terrestre. Con lo cual Cristalux S.A. debía ingresar y negociar las divisas en el país, entre el 28 de marzo de 1991 y el 10 de enero de 1992.

Si al término de este período los exportadores no cumplían con esa obligación, la entidad bancaria refrendante debía denunciar esa irregularidad ante el Banco Central, lo que así sucedió en autos (confr. formulario de denuncia 1519 n1 165484, a fs. 65 del principal), por infracción al art. 11, incs. e y f, de la ley 19.359, normas que sancionan, respectivamente, "toda operación de cambio que no se realice por la cantidad, moneda o al tipo de cotización, en los plazos y demás condiciones establecidas por las normas en vigor", y "todo acto u omisión que infrinja las normas sobre el régimen de cambios", integradas, a su vez, con las disposiciones del

Procuración General de la Nación

decreto 2581/64.

Cabe señalar que se tratan éstas de infracciones formales, que se cometen por omisión y son de carácter instantáneo, puesto que quedan consumadas, en su faz material u objetiva, en el momento preciso en que el acto omitido debió realizarse, esto es, al no ingresar tempestivamente el contravalor en divisas de las exportaciones efectuadas.

Ahora bien, concuerdo con el recurrente en que a la fecha de vencimiento de la obligación (10 de enero de 1992), que coincide con el momento consumativo de la conducta ilícita, el art. 11 del decreto 530/91 (B.O. 28 de marzo de 1991), había previsto un cambio de política cambiaria por el cual ya no se exigiría esa prestación, pero que no debía operar de inmediato, sino en un futuro previsto expresamente. Así, este mismo decreto, en su art. 51, prescribía que sus disposiciones serían de aplicación para las declaraciones aduaneras de exportación de consumo cuya oficialización ante la Administración Nacional de Aduanas se efectuare a partir del día siguiente al de su publicación, es decir, con posterioridad al 29 de marzo de 1991.

Ninguna salvedad hizo esta normativa con relación a las exportaciones oficializadas con anterioridad a esa fecha, de lo cual se sigue que sus efectos fueron proyectados únicamente para operaciones futuras. Acorde con esa prescripción, el Banco Central decidió dejar sin efecto las restricciones derivadas del decreto 2581/64, a partir del día 11 de abril de 1991 (comunicación A 1822 del 8 de abril de ese año).

En mi criterio, resulta adecuado hacer esta aclaración porque en el subjuicio, la operatoria de comercio exterior en conflicto fue presentada ante la Administración Nacional de Aduanas el 18 de marzo de 1991, con la solicitud previa del permiso de embarque, y concretada el 28 de ese

mismo mes y año con el cumplido de embarque (ver fs. 66/72 del principal), vale decir, con antelación a la vigencia del sistema de libertad cambiaria. Por lo tanto, puede sostenerse que la conducta imputada ha sido bien encuadrada en el régimen establecido por el decreto 2581/64, pues, fue bajo su vigencia que tuvieron lugar ante la autoridad de contralor aduanero, las diligencias administrativas exigidas para el egreso del país de los productos nacionales y el supuesto de hecho (acto de exportación) que dio nacimiento a la obligación posteriormente quebrantada por la exportadora Cristalux S.A.

Tal situación no pierde relevancia por la circunstancia de que para el cumplimiento de aquella imposición legal se concediera un plazo y éste finiquitara cuando ya regía el decreto 530/91, que sustituyó por diez años la política del control de cambios hasta el dictado del decreto 1606/01 (B.O. 6/12/01) que, entre otras importantes modificaciones al sistema financiero, derogó esa normativa e introdujo el restablecimiento del antiguo régimen. Y ello es así no sólo por el principio general de que las leyes se aplican a partir de su entrada en vigor sin efectos retroactivos (art. 31 del Código Civil), sino porque la misma norma había previsto su vigencia para situaciones futuras.

Teniendo en cuenta los hitos temporales hasta aquí trazados, estamos en condiciones de afirmar, en contra de la tesis alegada por el recurrente, que no se trata éste de un caso donde quepa discutir sobre la ausencia de tipicidad de la conducta imputada, sino, más bien, podría tratarse de una cuestión emparentada con la aplicación del principio de retroactividad de la ley más benigna, como correctamente lo entendió la cámara de apelaciones del fuero, quien, con acatamiento a la jurisprudencia sentada por V.E. en Fallos: 320:763, "Argenflora", decidió pronunciarse por la improce-

Procuración General de la Nación

dencia de esa regla.

Por otro lado, esta circunstancia no puede resultar desconocida a la parte si se advierte que al producir su descargo ante la autoridad sumarial, ella misma admitió que el precepto violado por su conducta era el establecido por las normas del decreto 2581/64, pero en razón del dictado del decreto 530/91, consideró que debía aplicarse la regla de la retroactividad benigna del art. 21 del Código Penal, lo que así solicitó (ver f. 529/532 del principal).

2. Ahora bien, por las razones que a continuación se expondrán, pienso que el recurso extraordinario resulta formalmente inadmisibile con respecto a los restantes puntos, a saber:

a. En cuanto a los agravios sustentados en la doctrina sobre la arbitrariedad de sentencias, estimo que el remedio carece de la debida fundamentación autónoma que exige el art. 15 de la ley 48.

En efecto, pues con relación a la omisión atribuida al a quo de atender la cuestión vinculada con la atipicidad, no se advierte Cni la parte demuestraC en qué modo la consideración de tal punto hubiera resultado decisiva y conducente para variar la postura adoptada por la Cámara, toda vez que, según vimos, el caso de autos no guarda conexión con aquél tópic sino, precisamente, con el de la aplicabilidad de la ley más benigna, respecto del cual el pronunciamiento apelado contiene una razonable fundamentación que obsta a su descalificación como acto judicial válido.

Tampoco el apelante llega a justificar por qué las conclusiones del a quo, relativas a que Boysen y sus consortes de causa no sólo habrían estado al tanto de que se exportaban artículos de vidrio para beber, sino que también habrían

conocido la ausencia de ingreso del contravalor en divisas de las exportaciones cuestionadas, se aparten de los hechos y circunstancias comprobadas en la causa, resultando antojadizas y desprovistas de todo fundamento.

Pues, si la parte considera que tales argumentos carecen de razonabilidad o resultan insuficientes para sustentar la imputación de la infracción en cabeza del nombrado, debió así demostrarlo, con indicación precisa de los extremos fácticos y probatorios soslayados, pero no recurrir a la mención genérica de causales de arbitrariedad que, como es sabido, conlleva un defecto de fundamentación del recurso (Fallos: 312:396 y 1470) que impide efectuar un examen crítico respecto de la validez del fallo y, por ende, de la posible lesión a las garantías de defensa en juicio y debido proceso alegadas.

Ausente esa demostración, queda por interpretar, entonces, que el recurrente sólo tuvo como propósito manifestar su discrepancia con lo resuelto por la cámara en materia de hecho, prueba y derecho común, extrañas a la instancia extraordinaria del artículo 14 de la ley 48.

Menester es recordar lo sostenido reiteradamente por la Corte, en el sentido de que la doctrina de la arbitrariedad no tiene por objeto sustituir a los jueces de la causa en la solución de las cuestiones que le son privativas, ni abrir una tercera instancia para debatir temas no federales (Fallos: 306:1395), pues esa causal sólo atiende a supuestos de excepción en los que, fallas del razonamiento lógico en que se sustenta la sentencia, o una manifiesta carencia de fundamentación normativa, impiden considerar el pronunciamiento apelado como un acto jurisdiccional válido (Fallos: 304:375 y 1074; 306:94; 307:2420, entre otros).

b. En cuanto al agravio vinculado con la inconstitucionalidad de la circular COPEX- I y la comunicación A 39

Procuración General de la Nación

del Banco Central de la República Argentina, en función de lo dispuesto en los arts. 11 del decreto 2581/64 y 51 del decreto 530/91, cabe precisar que el Tribunal ha establecido que la cuestión federal, base del recurso extraordinario, debe introducirse en la primera ocasión posible en el curso del proceso, pues tanto el acogimiento como el rechazo de las pretensiones de las partes son eventos previsibles que obligan a su oportuna articulación (Fallos: 291:354; 297:285; 302:194 y 1081; 303:2091; 308:733; 312:2340, entre muchos otros).

Por ser ello así, estimo que dicha cuestión federal, que se pretende someter a conocimiento de la Corte, no puede tener cabida, dado que resulta extemporánea por haber sido tardíamente introducida en el recurso extraordinario, cuando la primera oportunidad posible fue al mejorar los fundamentos del fallo de primera instancia. De modo que la defensa debió, al menos, proponer el caso federal ante la alzada en la ocasión prevista por el artículo 519 del C.P.M.P Cley 2372C.

En mérito a tales consideraciones, pienso que el remedio federal ha sido correctamente denegado en estos aspectos.

-IV-

Por todo lo expuesto, soy de la opinión que V.E., haciendo lugar parcialmente a la queja Ccon respecto al agravio tratado en el punto 1 del acápite IIC debe admitir formalmente el recurso extraordinario y rechazarlo en cuanto al fondo del asunto.

Buenos Aires, 20 de diciembre de 2004.

ES COPIA

LUIS SANTIAGO GONZALEZ WARCALDE

Buenos Aires, 11 de abril de 2006

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por Carlos Günter Boysen en la causa Cristalux S.A. s/ ley 24.144", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que al caso resulta aplicable, en lo pertinente, la doctrina sentada en Fallos: 321:824 (disidencia del juez Petracchi), a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse por razones de brevedad.

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo resuelto. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y remítase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ELENA I. HIGHTON de NO- LASCO - CARLOS S. FAYT (según su voto) - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI - RICARDO LUIS LORENZETTI - CARMEN M. ARGIBAY (según su voto). ES

COPIA

VO-/-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON CARLOS S. FAYT

Considerando:

Que al caso resulta aplicable, en lo pertinente, la doctrina sentada en Fallos: 321:824 (disidencia de los jueces Fayt, Boggiano y Bossert), a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse por razones de brevedad.

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo resuelto. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y remítase. CARLOS S. FAYT.

ES COPIA

VO-//-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//TO DE LA SEÑORA MINISTRA DOCTORA DOÑA CARMEN M. ARGIBAY

Considerando:

Sin perjuicio de que la parte recurrente se haya agraviado por afectación al principio de legalidad (descartando la garantía de la aplicación de la ley penal más benigna), coincido en este punto con el señor Procurador Fiscal al considerar formalmente procedente el recurso extraordinario por hallarse en juego el alcance y aplicación en el tiempo de las normas federales en las que el apelante fundó su pretensión.

Que al caso resulta aplicable, en lo pertinente, la doctrina sentada en Fallos: 321:824 (considerandos 7º y 13 de la disidencia de los jueces Fayt, Boggiano y Bossert), a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitirse por razones de brevedad.

Por ello, habiendo dictaminado el señor Procurador Fiscal, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo resuelto. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y remítase. CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Recurso de hecho interpuesto por **Carlos Günter Boysen**, representado por **el Dr. José María Sferco** CdefensorC
Tribunal de origen: **Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico**
Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Juzgado Nacional en lo Penal Económico N° 2**

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 9 de noviembre de 2000.

Vistos los autos: AVigil, Constancio y otros s/ contra- bando@.

Considerando:

1º) Que la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico condenó a Constancio Carlos Vigil y a Ana María Dubovis de García como coautor y cómplice secundaria, respectivamente, del delito de contrabando calificado previsto en los arts. 864, inc. b y 865, inc. a del Código Aduanero (fs. 998/1010). Contra dicha decisión, los defensores de los nombrados interpusieron los recursos ex- traordinarios de fs. 1039/1063 y 1020/1038, concedidos a fs. 1087/1088.

2º) Que, en la sentencia que revocó la absolución dictada por el juez de primera instancia, el a quo consideró acreditado que Constancio Carlos Vigil había eludido la prohibición de importación de automotores extranjeros para particulares, vigente al momento del hecho, al hacer ingresar al país un vehículo de ese origen. Con tal fin, se valió de su dependiente, Juan Carlos Albarracín (beneficiario de una franquicia de importación para lisiados, conf. ley 19.279, modificada por ley 22.499, y decreto reglamentario 1382/88), quien fue presentado ante la aduana como destinatario aparente del automóvil. La maniobra se consolidó con la colaboración de la escribana Dubovis de García, por cuyo intermedio se había formalizado previamente un poder por el cual Albarracín concedía a Vigil, de modo irrevocable, amplias facultades de uso, administración y disposición del rodado con anterioridad a su ingreso a plaza.

3º) Que el recurso extraordinario interpuesto por la defensa de Constancio Carlos Vigil se apoya sobre dos puntos

principales: la interpretación errónea que el a quo habría asignado al art. 864, inc. b, del Código Aduanero, y la omisión de aplicar al sub lite el principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

4°) Que según el criterio de la defensa de Vigil, el hecho atribuido al nombrado nunca podría haber configurado el tipo de contrabando, pues éste requiere que el servicio aduanero resulte engañado, mientras que aquí, si alguien resultó engañado, fue, en todo caso, el o los funcionarios de la dependencia administrativa que habilitaron la importación. En conclusión -afirma- nunca se podría frustrar el control de la aduana, ya que ésta nada tenía que controlar y por lo tanto no puede existir el contrabando.

Esta argumentación se complementa con la pretensión de que se tome en cuenta que el régimen que prohibía la importación de automotores ha sido derogado como consecuencia de una modificación sustancial de la política económica, por lo cual el hecho que se le reprochó a Vigil, hoy ya no constituye delito, sino, a lo sumo, una mera infracción aduanera por la transgresión de la obligación impuesta como condición del beneficio fiscal.

5°) Que, por su parte, la defensa de la escribana Dubovis de García fundó su apelación en la arbitrariedad de la decisión de la cámara, que habría aplicado erróneamente las reglas del Código Aduanero, prescindiendo de la normativa específica que rige el caso (ley 19.279, con sus modificaciones y decreto reglamentario), y de los preceptos regulatorios de la actividad notarial. Sostuvo, asimismo, que el decisorio carece de la debida motivación, dado que la participación de su defendida fue postulada sin especificar cuál fue su aporte al hecho del autor, y sin probar acabadamente el dolo, lo cual habría afectado la garantía de defensa en juicio y la forma

Corte Suprema de Justicia de la Nación

republicana de gobierno.

6°) Que el recurso extraordinario es formalmente procedente por encontrarse en discusión la inteligencia de normas de carácter federal (art. 864, inc. b, del Código Aduanero, y ley 19.279, modificada por ley 22.499, y decreto reglamentario 1382/88), así como el principio de retroactividad de la ley penal más benigna (art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y art. 75, inc. 22, Constitución Nacional) y la garantía de defensa en juicio (art. 18, Constitución Nacional), y la decisión impugnada ha sido contraria a la pretensión que los apelantes fundaron en ellas.

7°) Que la subsunción que ha realizado la cámara de la conducta de Vigil como constitutiva de coautoría de contrabando no resulta objetable en los términos en que lo hace su defensa. En efecto, se tuvo por probado que fue Vigil quien hizo ingresar al país un automóvil extranjero que se encontraba alcanzado por una prohibición de importación. Para ello, Albarracín no fue más que un instrumento que le permitió lograr ese objetivo, al tramitar en su propio nombre una franquicia para discapacitados y, con ella, presentarse ante la aduana como interesado personal en la importación. De este modo, Vigil, verdadero importador, logró eludir la prohibición que regía a su respecto, y así, en los términos del art. 864, inc. b, del Código Aduanero, impidió el control del servicio aduanero con el propósito de someter al automotor a un tratamiento aduanero distinto del que le hubiera correspondido, esto es, la prohibición de importación.

8°) Que la afirmación de la defensa en el sentido de que en el caso no se eludieron los controles aduaneros porque la aduana nada tenía que controlar, saca de quicio la

cuestión, la desvía de su verdadero cauce y deja sin respuesta el argumento central que contiene la sentencia apelada: la simulación respecto de la identidad del importador. Pues fue el valerse de un discapacitado que, como tal, podía beneficiarse legítimamente de una excepción al régimen de importación referido, el ardid que permitió impedir -y no tan solo "dificultar"- el control aduanero. El hecho de que una vez concedida la franquicia la importación fuera prácticamente automática y los controles casi inexistentes era, precisamente, lo que garantizaba el éxito de la maniobra. A este respecto, cabe recordar lo señalado por el Procurador Fiscal, al analizar las particularidades del fraude aduanero y la estafa, en Fallos: 296:473, "Las vías por las cuales se circunscribe el campo del ardid o engaño punible ofrecen matices, pero fundamentalmente se trata de que tengan características tales que no sea fácil defenderse de ellos" (loc. cit., pág. 476).

9º) Que en dicho precedente, entre otros, fue advertida la necesidad de develar qué es lo que se oculta tras operaciones de importación aparentemente legales, y de reconstruir la realidad a través de una consideración global del hecho. Así, frente al fraccionamiento de mercadería con el propósito de eludir las restricciones a su ingreso, el Tribunal señaló que "si bien las formas en la documentación aparecen guardadas, ello sólo constituye un 'ropaje de legitimidad' para encubrir el verdadero propósito perseguido que no es otro que eludir, mediante ese ardid, alguna prohibición o determinado tratamiento fiscal. La exterioridad del acto, al ocultar su realidad, obra, precisamente, como un medio engañoso para impedir el adecuado contralor aduanero". Aun cuando este fallo haya sido elaborado teniendo en cuenta el tipo penal previsto por el inc. f del art. 187 de la Ley de Aduana (t.o. 1962), que reprimía la acción de "sustraer mer-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

caderías o efectos a la intervención aduanera o impedir mediante ardid o engaño el adecuado ejercicio de las facultades que las leyes acuerdan a las aduanas", su doctrina resulta plenamente aplicable al sub lite, pues, en lo sustancial, dicho texto ha sido recogido por los arts. 863 y 864 del Código Aduanero. Por otro lado, en el presente caso la acción imputada está acompañada por el especial elemento subjetivo "...con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondiere..."

-lo cual responde al art. 864, inc. b, del Código Aduanero-; pero, tiene, además, las características propias de un "ardid" (art. 863, Código Aduanero).

10) Que el hecho atribuido no significó una mera violación al régimen de la ley 19.279 o el incumplimiento de las obligaciones que condicionaban el beneficio derivado de ella, sino que representó, además, una acabada burla a las facultades legales de control de la aduana, cuya protección constituye el fundamento de la incriminación del contrabando (conf. Fallos: 311:372, considerando 11 del voto del juez Petracchi). Con su proceder, los imputados impidieron que el servicio aduanero ejerciera su función específica de verificar, clasificar y valorar la mercadería de que se trata, a fin de determinar el régimen legal aplicable a ella (art. 241 del Código Aduanero), en el ejercicio del control sobre el tráfico internacional de mercaderías como parte de sus facultades de aplicar y fiscalizar las prohibiciones a la importación (art. 23, incs. a y b, del Código Aduanero).

11) Que por esta razón, y en tanto en el caso se vieron afectadas facultades claramente aduaneras, antes que las correspondientes a otra repartición administrativa, no resulta aplicable al caso la doctrina de Fallos: 312:1920, ("Legumbres S.A. y otros"), invocada por la defensa de Vigil

para rechazar la tipicidad de la acción imputada como contrabando.

12) Que carecen de fundamento los agravios de la defensa de Dubovis de García enderezados a cuestionar por insuficiente la motivación de la sentencia apelada con relación a la calificación de la conducta de la nombrada como partícipe secundaria del delito de contrabando cometido por Vigil y su dependiente. En efecto, en el decisorio recurrido se examina correctamente cuál fue el aporte de Dubovis al hecho principal, a saber, la confección de un instrumento orientado a reducir al mínimo los riesgos que conllevaba para Vigil la simulación de la identidad del importador que se iba a realizar ante la aduana. Tal como señala el a quo, la naturaleza ilícita de la operación que se iba a llevar a cabo emergía del propio texto de lo manifestado por las partes, en la medida en que de él surgía que un lisiado, beneficiario de una franquicia según la ley 19.279, expresaba su voluntad de conceder amplias facultades de uso -respecto de un automóvil cuya importación estaba prohibida a quien estaba alcanzado por la prohibición. Ello resulta, por sí solo, suficiente para considerar configurada la participación endilgada, toda vez que la escritura en cuestión, más allá de su invalidez por la ilicitud del objeto (art. 953 y concs., Código Civil), le daba al verdadero importador una cierta confianza en cuanto a que el importador "interpuesto" no iba a abusar luego de su posición. Dicho en otras palabras, que quien pagó el auto, pudiera luego disfrutar de él "como si fuera el dueño". Desde esta perspectiva, es clara la irrelevancia de lo sostenido por la defensa con relación a que el poder era inservible y a que no hubiera sido presentado nunca ante la aduana, pues su finalidad no era la de complementar el ardid ante la aduana, sino la de asegurar tanto como fuera posible los efectos de la

Corte Suprema de Justicia de la Nación

maniobra para uno de los coautores del hecho, así como también reforzar su motivación a cometerlo.

De lo expuesto se desprende también la inadmisibilidad de la invocación de la llamada "prohibición de regreso" [Regressverbot] (conf. Stratenwerth, Günter, Derecho Penal, Parte General, Edersa, Madrid, 1982, nros. 1162 y sgtes., trad. de la 2a. ed. alemana de Gladys Romero) respecto de la escribana, al alegarse que ella no habría excedido lo que es propio de su profesión, y que simplemente se habría limitado a dejar constancia de lo expresado por los intervinientes en el acto. Resulta manifiestamente inaceptable sostener que dentro de las legítimas funciones del notario se halla la de dejar constancia de cómo se repartirá el producto de un delito, en una suerte de distribución adelantada del botín que evite reclamos posteriores entre los intervinientes en el hecho. Es indudable que en el sub lite el tenor del acto instrumentado dejaba entrever que, a través de él, uno de los coautores se aseguraba el efectivo goce del producto del contrabando.

Frente al contenido de este acto -como lo ha señalado la cámara- tampoco pueden existir vacilaciones con respecto al dolo de la imputada. Y aunque se considerara que el texto de la escritura es insuficiente, las características de sus protagonistas, que le eran conocidas, permitían adquirir la certeza de que se iba a hacer ingresar ilegalmente un automóvil mediante la invocación fraudulenta de una franquicia de importación ante la autoridad aduanera, y que en el contexto de este plan delictivo el instrumento de que se trata tenía por función disipar los riesgos que la operación implicaba para Vigil. Es decir, que la conducta de otorgar una escritura como la que se examina, nada tiene que ver con la conducta genérica y estereotipada de "otorgar una escritura". En efecto, la que se juzga en autos no fue independiente del

plan delictivo ya descrito, ni del aprovechamiento de su resultado por parte de uno de los coimputados, lo cual borra cualquier apariencia de estereotipo y de conducta social adecuada.

13) Que, por lo expuesto, habrán de rechazarse los agravios de ambos recurrentes orientados a objetar la calificación legal de los hechos como constitutivos de coautoría y participación secundaria de contrabando agravado (arts. 864, inc. b, y 865, inc. a, del Código Aduanero), que fuera efectuada por el a quo.

14) Que si bien con relación al reclamo de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna el recurso carece de fundamentación suficiente, por no haber rebatido la apelante el argumento de la cámara referente a que el hecho, tal como se ha configurado, sigue siendo contrabando, corresponde tratar dicho agravio en razón de que el principio invocado opera de pleno derecho (conf. Fallos: 277:347; 281:297; 295:729 y, más recientemente, 321:3160 APeSur").

15) Que, con relación a este punto, la defensa de Vigil ha señalado que "hoy día no existe la prohibición absoluta de importación ni tampoco específica, ni es ilícito comprar un automóvil en el exterior y traerlo al país. En consecuencia, por imperio del art. 2º del ordenamiento sustantivo (...) debe considerarse desincriminada la conducta y sólo posible el juzgamiento bajo la órbita de la infracción aduanera" (fs. 1048). En síntesis, sostiene que si el hecho por el que fuera condenado Vigil se cometiera hoy, ya no sería considerado delito, en razón de que se ha producido un cambio legislativo en un elemento del tipo de contrabando que no es meramente coyuntural, sino que es "parte de todo un sistema integral que contempla en forma distinta a la macropolítica económica" (fs. 1058), lo cual importó -desde esta perspectiva-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

va- un cambio radical en la política respecto de la fabricación de automotores a partir de un nuevo ordenamiento económico y social con un criterio de apertura en materia de comercio exterior.

16) Que el planteo reseñado impone tratar la cuestión relativa a la aplicabilidad del principio de retroactividad de la ley penal más benigna cuando, como en el caso, entra en juego una ley penal en blanco, en tanto para la configuración del delito de contrabando se requiere de la existencia de mercaderías que deban ser sometidas, en alguna forma, al control aduanero. Corresponde, por consiguiente, analizar si la derogación de la prohibición de importación de automotores producida por el decreto 2677/91 ha afectado retroactivamente la punibilidad del contrabando de tales bienes.

17) Que el hecho de que se haya autorizado la importación de automotores no significa, a pesar de lo que sostiene la recurrente, que su ingreso en el país sea absolutamente libre, pues no se encuentra exento de todo tributo a ser percibido en el marco de la actividad de control de la aduana (conf., por ejemplo, arts. 17 y 18 del decreto 2677/91, que regulan el nuevo régimen de importación de automotores y establecen las alícuotas de los aranceles aplicables, y arts.

71 y 76 de la ley de impuestos internos, texto ordenado por decreto 2682, del 23 de octubre de 1979), por lo cual no puede afirmarse, como lo hace la parte, que el hecho no constituya delito. Ya que no ha desaparecido la posibilidad de hacer ingresar automotores ilegalmente, es decir, que si la aduana conserva su interés en controlar, no puede concluirse a partir de la supresión de la prohibición de importación que el hecho ya no constituya contrabando.

18) Que, sin perjuicio de lo señalado, corresponde juzgar en este punto si el reemplazo del tratamiento aduanero

por uno más beneficioso para quien pretenda adquirir automóviles importados ha significado, en alguna forma, una atenuación de la punibilidad del contrabando de tales bienes que torne aplicable el principio consagrado por el art. 2° del Código Penal (conf. art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y art. 75, inc. 22, Constitución Nacional).

19) Que con relación a la aplicación de la regla citada en materia de leyes penales en blanco, la jurisprudencia tradicional del Tribunal ha señalado que el derecho del imputado a beneficiarse por una nueva configuración normativa "...es, en principio, comprensivo de los supuestos en que la norma modificada, aunque ajena al derecho represivo, condiciona la sanción penal. Pero la modificación de tales preceptos no configura un régimen más benigno si no traduce un criterio legislativo de mayor lenidad en orden a la infracción cometida@ (Fallos: 211:443, "Moisés Maskivker", pág. 448, caso en el que se rechazó que la reforma del régimen de percepción de un impuesto interno, en la medida en que la infracción a dicho impuesto continuaba siendo punible bajo la nueva normativa, fuera un supuesto de "mayor lenidad").

En general, y de acuerdo con el criterio esbozado en el precedente indicado, esta Corte ha rechazado la aplicación indiscriminada del art. 2° del Código Penal en materias económicas, bajo la exigencia, formulada de diferentes formas, de que la nueva legislación represente la creación de un ámbito de libertad mayor. Sobre esta base, si bien se ha reconocido que la ley penal más benigna también opera frente a las disposiciones aduaneras, para que ello ocurra se debe haber producido una modificación en la concepción represiva que sustenta la ley anterior (Fallos: 293:670, "S.R.L. Hideco@,

Corte Suprema de Justicia de la Nación

en que se rechazó la retroactividad de la ley más favorable por no haberse producido modificación alguna en la norma penal que prohibía la falsedad de las declaraciones formuladas ante la autoridad aduanera aun luego de que la reforma de la norma arancelaria hubiera hecho desaparecer el perjuicio fiscal). Idéntico criterio se siguió en las causas "Cerámica San Lorenzo" (Fallos: 311:2453), "San Cristóbal Sociedad Mutual de Seguros Generales" (Fallos: 317:1541), y "Dante S.R.L." (Fallos: 320:769), si bien en este último caso la variación más favorable del valor de la mercadería fue rechazada por aplicación del art. 899 del Código Aduanero, aplicable en materia infraccional.

La excepción al principio en examen fue justificada por razones de prevención general, "por las particularidades del bien jurídico protegido por la legislación específica, que es en última instancia el orden público económico, cuyo resguardo se debilitaría mortalmente si se despojase de toda consecuencia a la lesión infligida a los intereses del Estado en un momento fáctico distinto al existente al dictar sentencia" (Fallos: 317:1541, considerando 10). Como señaló el Procurador General en su dictamen en "S.A. Frigorífico Yaguané" (Fallos: 293:522), el hecho de que el principio sea ajeno, como regla, a la materia penal económica, se debe a que ésta "normalmente legisla sobre situaciones que varían en lapsos más breves que los que requiere la aplicación de la ley a los hechos que caen dentro de sus preceptos".

Como corolario, el predominio de la vigencia de la nueva ley sólo resulta admisible frente a supuestos como aquellos en los que se consideró que la modificación legislativa había hecho perder todo sustrato al régimen coactivo que acompañaba a la normativa de que se trataba (en este sentido, Fallos: 295:729, "S.A. Mario Cairo", y especialmente, disi-

dencia del juez Petracchi in re: "Ayerza" -Fallos: 321:824-, en donde se estableció que la liberación del mercado cambiario derogaba la punibilidad de la extracción de divisas del mercado de cambios local de manera prohibida por el régimen penal cambiario; la mayoría en cambio, se pronunció por el criterio contrario conforme la jurisprudencia de Fallos: 320:763, "Argenflora@).

20) Que el principio de la retroactividad de la ley penal más benigna surge como consecuencia de la idea de defensa social que sirve de base a la legislación punitiva; tal idea importa admitir que toda modificación de estas normas obedecerá a que el legislador ha encontrado un desajuste entre las leyes anteriores y los fines que perseguía al dictarlas, esto es, que la nueva disposición sirve mejor a los intereses que se buscaba tutelar y, por ello, debe ser esta última la que se aplique a los hechos que hayan de juzgarse después de su sanción. En las leyes penales en blanco, sin embargo, la modificación de la reglamentación que condiciona su aplicabilidad no necesariamente refleja una variación en la valoración de la realidad que se regula, sino que, frente a una mutación de las circunstancias, puede resultar necesario modificar la regulación para que ésta se mantenga acorde con aquellas pautas invariables (conf. dictamen de Fallos: 293:522, ya citado). En otras palabras, "si la ley en blanco asegura el efecto de regulación que persigue la norma complementaria, mediante la derogación de la norma complementaria se excluye la formación ulterior de este efecto de regulación sin que, no obstante, queden nulos los antiguos efectos" (conf. Jakobs, Günther, "Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y teoría de la imputación", trad. española de la 2a. ed. alemana a cargo de J. Cuello Contreras y J.L. Serrano González de Murillo, Madrid, 1995, 4/72, pág. 121, en donde se cita como

Corte Suprema de Justicia de la Nación

ejemplo la irrelevancia de la pérdida de valor de una determinada moneda con respecto al delito de falsificación de moneda, en tanto la prohibición de falsificar remite al efecto de regulación "medio de pago" existente en el momento del hecho).

21) Que en el sub examine, la derogación de la prohibición de importar vehículos extranjeros, aun cuando sin duda representa una situación aduanera más favorable, no puede ser interpretada como una modificación esencial de la valoración legislativa respecto del delito de contrabando. La derogación de la prohibición de importación, al no haber significado una liberación de los controles aduaneros, ha dejado subsistente el núcleo de la norma que reprime el contrabando. La nueva reglamentación implica, por cierto, un mayor marco de libertad, pero dicho marco se vincula a la ampliación de las posibilidades de importar automóviles extranjeros, y no a la innecesariedad de los controles fiscales y aduaneros comprometidos por la regla del art. 864, inc. b, Código Aduanero. La finalidad protectora de este precepto en nada se ha visto modificada por la nueva reglamentación, en tanto ella se opone, y reprocha toda conducta que tienda a "frustrar el ejercicio de las facultades legales de aquel organismo [aduanera], que las tiene tanto para lograr la recaudación de los gravámenes como para velar por la correcta ejecución de las normas que estructuran el ordenamiento económico nacional" (conf. dictamen del Procurador Fiscal Freire Romero, cuyo criterio fue seguido luego en la decisión de la Corte en Fallos: 296:473, pág. 477). Así debe considerarse por cuanto el interés aduanero y fiscal en que no se obstaculice el control del ingreso de tales mercaderías subsiste inalterado, no ya para evitar que éste se produzca, sino para supervisar las condiciones en que ocurre, en particular, respecto del cum-

plimiento de los tributos que continúan gravando la importación de automotores.

22) Que no impone una conclusión contraria el hecho de que la liberación de la importación de automotores haya sido el producto de un cambio radical en la política económica del país, en cuyo contexto ya no cabría reprochar el haber introducido ilegítimamente en el pasado un vehículo cuyo ingreso hoy puede lograrse con sólo abonar los impuestos pertinentes. Es justamente esta última circunstancia la indicativa de que la importación continúa produciéndose bajo la supervisión de la aduana. Por lo tanto, no se ha visto alterada la punibilidad del contrabando de automotores por valerse fraudulentamente de una franquicia para discapacitados, sin que del régimen del decreto 2677/91 pueda derivarse una variación sustancial de la valoración social respecto de la conducta bajo juzgamiento.

23) Que en el agravio relativo a que el hecho sería hoy una mera infracción al régimen arancelario subyace la idea de que ya no sería necesario recurrir al contrabando para acceder a un automóvil importado, pues bastaría con pagar los impuestos correspondientes. Sin embargo, al analizar si se aplica la ley más benigna se debe considerar únicamente si el hecho, tal como fue cometido, queda alcanzado retroactivamente por la nueva norma; a este respecto, determinar a qué medios recurriría hoy el autor frente al nuevo plexo normativo, sólo conduce a un razonamiento hipotético carente de relevancia. Lo decisivo no es que ya no le convenga recurrir al delito, porque existe una alternativa legal, sino la subsistencia del carácter delictivo de un hecho de esa naturaleza.

Por ello, concordantemente con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal, se declaran procedentes los recursos extraordinarios y se confirma la sentencia apelada. Hágase

Corte Suprema de Justicia de la Nación

saber y devuélvase. AUGUSTO CESAR BELLUSCIO (según su voto)- ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - GUSTAVO A. BOSSERT - GUSTAVO BECERRA FERRER - LUIS RENE HERRERO (según su voto).

ES COPIA

VO-//-

-//TO DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON AUGUSTO CESAR BELLUSCIO

Considerando:

1°) Que contra la sentencia (fs. 998/1010) de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico que condenó a Constancio Carlos Vigil como coautor y a Ana María Dubovis de García como cómplice secundaria del delito de contrabando calificado previsto en los arts. 864, inc. b y 865, inc. a del Código Aduanero, las defensas de ambos interpusieron sendos recursos extraordinarios que les fueron concedidos (fs. 1039/1063, 1020/1038 y 1087/1088, respectivamente).

2°) Que para así resolver, el a quo revocó la resolución de la instancia anterior sobre la base de estimar que la conducta de Vigil acreditada en la causa había consistido en eludir la prohibición de importación de automotores de origen extranjero para particulares vigente al momento de los hechos, al introducir en el país un vehículo de esa procedencia valiéndose de la calidad de discapacitado de un empleado de su empresa, para encuadrar de ese modo la importación bajo el régimen de franquicias concedidas a lisiados por la ley 19.279 (modificada por ley 22.499) y su decreto reglamentario 1382/88.

Agregó que para ello había contado con la cooperación secundaria de la escribana -Dubovis de García- ante quien se formalizó un poder mediante el cual el dependiente le otorgaba a Vigil de modo irrevocable amplias facultades de uso, administración y disposición del rodado con anterioridad a su ingreso a plaza (fs. 537/540 y 368/371).

3°) Que el recurso extraordinario interpuesto por la defensa de Constancio Carlos Vigil se apoya en dos cuestiones: el alcance que cabe asignarle al delito de contrabando contemplado en el art. 864, inc. b, del Código Aduanero, y la

Corte Suprema de Justicia de la Nación

aplicación al sub lite del principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

En cuanto a lo primero, considera que la conducta de su pupilo no impidió ni dificultó el control aduanero ya que la Administración Nacional de Aduanas no era la encargada de controlar los recaudos de viabilidad de la franquicia sino que esa función correspondía a la Dirección Nacional de Rehabilitación, afirmación de la que parte para concluir en que quien no puede conceder ni decidir sobre un beneficio mal puede sufrir un engaño por su obtención.

A partir de ello plantea que la conducta atribuida a Vigil constituye una infracción en los términos del inc. b del art. 965 del código citado, ya que el único control que pudo ser burlado fue el de aquella dirección, en su carácter de autoridad competente para conceder el tratamiento aduanero y fiscal más favorable, y, subsidiariamente, sostiene la aplicación al caso del art. 4° de la ley 23.771 como régimen penal más favorable por cuanto contempla la posibilidad de exención de pena para quien se valiere fraudulentamente de regímenes de promoción.

En ese mismo orden de ideas considera que hubo un apartamiento de lo resuelto por este Tribunal en la causa "Legumbres" (Fallos: 312:1920), cuya aplicación habría sido omitida sin fundamentos por el a quo pese a su relevancia para la solución del sub lite, ya que allí se habría distinguido claramente que sólo aquellas funciones específicas de la actividad aduanera pueden ser tenidas en cuenta para la integración del tipo penal de contrabando y que esta comprensión excluye toda interpretación formal que pretenda incluir en esa figura cualquier infracción al control aduanero, por el solo hecho de que él le haya sido atribuido por una norma general.

En cuanto al segundo de los agravios, se apoya en que en la actualidad ha sido derogado el sistema de prohibición absoluta o específica de importación sobre el que se basó la incriminación dirigida en autos contra los imputados, y que ello importó un cambio radical en la política respecto de la fabricación de automotores a partir de un nuevo ordenamiento económico y social con un criterio de apertura en materia de comercio exterior, de desregulación y de libertad económica destinada a alentar la importación de aquéllos como herramienta formativa de precios del mercado, a la vez que crea para las terminales fabricantes la obligación de exportar automóviles en una cantidad equivalente a los importados. En el caso de personas particulares, establece un sistema de cupos con altos derechos.

A ello agrega que aun cuando no se tratara de un cambio de política y sí sólo de una modificación de un elemento coyuntural u ocasional del tipo penal, el principio de retroactividad sería de todos modos aplicable ya que de lo contrario los tipos penales en blanco rozarían el límite prohibido por el principio de legalidad, pues ninguno de ellos tiene completitud ni valor por sí mismo si es que no cuentan con el imprescindible aporte de los elementos "accidentales" que les dan razón de ser.

Considera contradictoria la resolución apelada porque a fin de fundar la incriminación sostiene que se violó una prohibición de importación pero, posteriormente, para aplicar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna no tiene en cuenta la incidencia que tendría, como el tribunal apelado estima, que esa prohibición hubiese sido derogada.

4º) Que el remedio interpuesto por la defensa de Dubovis de García se funda en que el régimen especial para la importación de vehículos previsto por la ley 19.279 y su mo-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

dificatoria 22.499, deroga las normas generales que sobre la materia prevé el Código Aduanero, punto respecto del cual el a quo no se habría pronunciado, y al hacer aplicación de este último régimen con prescindencia del especial que contiene en sí todos los elementos definitorios de la infracción y las sanciones pertinentes, habría efectuado una aplicación analógica de la ley penal en abierta violación al principio de legalidad.

Asimismo cuestiona los presupuestos de derecho sobre los que se atribuyó responsabilidad penal a su asistida en el marco de las normas que regulan los deberes y obligaciones de los escribanos públicos y las del contrato de mandato del Código Civil. En este sentido, interpreta que aquélla se limitó a asentar en el poder la expresión de voluntad del otorgante de delegar facultades en la ejecución de un acto jurídico, de modo que la actividad de la notaria no concurrió al nacimiento de esa expresión de voluntad ni a certificar la existencia del hecho invocado, por lo cual no le era exigible en el marco de su actuación indagar sobre las motivaciones de las partes. Su intervención quedó así limitada a dar fe de un acto jurídico privado y por ello en modo alguno podía constituir un acto de participación criminal en el delito de contrabando.

Consideró, en este último sentido, arbitraria la sentencia en cuanto le había atribuido dogmáticamente a la escribana el conocimiento de las motivaciones que pudieran haber impulsado al mandante y mandatario a realizar el negocio jurídico de cuya existencia dio fe y una colaboración dolosa, pese a que los poderes en cuestión nunca constituyeron un aporte que hubiese ingresado efectivamente en el curso causal del iter criminis.

Señala que ella no fue un sujeto activo que intentó

burlar el control aduanero sino que el poder que confeccionó y mediante el cual se le atribuye complicidad sólo instrumentó la voluntad de los intervinientes. Por un lado, "nunca fue presentado ni utilizado ante las autoridades aduaneras, resulta totalmente inservible e inidóneo siquiera para intentar realizar un trámite ante la Aduana". Su intervención de modo alguno pudo "dar un viso de formalidad y legalidad al engaño que se efectuó al Servicio Aduanero". Por otra parte tampoco transfirió la propiedad del vehículo -lo cual era legal y fácticamente imposible- y no fue un elemento que le asegurara a un tercero la propiedad de algo que no fuera propio. Así concluyó en que no se encontraba probado que hubiera tenido certeza o siquiera sospecha fundada de que tras el poder se ocultaba un propósito delictivo.

5°) Que en lo que respecta a la inteligencia acordada a las normas de carácter federal referentes al contrabando y al sistema de franquicias tendientes a facilitar la adquisición de automotores a lisiados, el recurso interpuesto resulta procedente ya que la decisión impugnada ha sido contraria al derecho que el apelante fundó en ellas.

6°) Que el art. 864, inc. b, del Código Aduanero, en el cual fueron encuadrados los hechos, consagra como contrabando la realización "de cualquier acción u omisión que impidiere o dificultare el control del servicio aduanero con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondiere, a los fines de su importación o de su exportación".

7°) Que dados los términos del remedio deducido en autos, el punto a resolver en primer término es si los hechos incriminados configuran una "acción u omisión" que en el caso "impidió o dificultó" el "control del servicio aduanero".

Corte Suprema de Justicia de la Nación

8°) Que, en principio, cabe señalar que las circunstancias del sub lite difieren sustancialmente de las tenidas en cuenta por esta Corte al fallar en el precedente "Legumbres" (Fallos: 312:1920), cuya aplicación extensiva pretende la defensa de Vigil. Ello es así toda vez que el elemento del "ardid o el engaño" presente en la figura penal aplicada en ese caso -art. 863 del Código Aduanero- no resulta exigible como elemento del tipo penal en que fueron encuadrados los hechos investigados en el sub lite.

En este sentido, la nota de elevación al Poder Ejecutivo Nacional del proyecto de ley señala que "El código estructura el delito de contrabando distinguiendo entre el caso contemplado en el artículo 863, en el que se mantiene la exigencia de que medie ardid o engaño, y los regulados en el artículo 864, para los que sólo se requiere la existencia de mera intención, como conductas punibles distintas y no ya supuestos especiales de una figura básica de contrabando" (conf. Boletín Oficial, separata 210 del 14 de abril de 1981, pág. 64, impreso por la Dirección Nacional del Registro Oficial de la Secretaría de Información Pública de la Presidencia de la Nación).

9°) Que este Tribunal ha señalado que la incriminación de ese delito tiene un fundamento económico y persigue, esencialmente, la protección de normas establecidas por razones de orden público. Dentro de esta concepción las funciones aduaneras comprenden las facultades necesarias para controlar la concurrencia de los supuestos que regulan los gravámenes de esa naturaleza o fundan la existencia de restricciones o prohibiciones a la importación y exportación (Fallos: 312:1920, considerandos 8°, 13, 14 y 16).

10) Que, asimismo, las normas del Código Aduanero

(ley 22.415) son aplicables con carácter supletorio respecto del régimen de importación de automotores estructurado sobre la base de la ley 21.932 y de sus normas reglamentarias, y ambas constituyen un conjunto normativo especial cuyas disposiciones no necesariamente deben sujetarse al ordenamiento de base previsto en aquél (Fallos: 319:1046, "Batistini").

11) Que este Tribunal recordó en el último de esos precedentes que en la exposición de motivos del Código Aduanero, al hacerse referencia a la sección VIII de dicho ordenamiento -referente a las "prohibiciones a la importación y a la exportación"- se expresa: "La sección establece un estatuto básico de las prohibiciones que contemplan los diversos aspectos que interesan aduaneramente. Con ello se persigue reunir los principios y reglas que regulan la materia como así también que ese estatuto se aplique en forma supletoria con relación a las normas que impongan prohibiciones". Se agregó en ese orden de ideas: "De esta manera, la tarea del legislador se verá facilitada notablemente en el futuro, pues al dictar la medida respectiva sólo deberá expresar el objeto de la prohibición y los puntos en que quiera apartarse de las disposiciones generales y supletorias previstas en el código".

12) Que, en el caso, el régimen de importación de automotores estructurado sobre la base de la citada ley supone un conjunto normativo que, durante el transcurso de los años, ha ido consagrando prohibiciones económicas con el fin de ejecutar una política de comercio exterior determinada y al propio tiempo proteger las actividades nacionales productivas de automotores (art. 609, incs. b y c, del Código Aduanero).

13) Que este régimen se integra con la consagración de prohibiciones de naturaleza relativa contempladas por ley (art. 633) al exceptuar a una o varias personas (arts. 612 y 629) del régimen de prohibiciones generales. Tal el caso del

Corte Suprema de Justicia de la Nación

sistema de franquicias estatuido por la ley 19.279, según las reformas introducidas por la ley 22.499, y su decreto reglamentario 1382/88, tendiente a facilitar la adquisición de automotores a lisiados, que tuvo "...en miras la imprescindible obligación del Estado de acudir en ayuda de las personas que, padeciendo infortunios físicos invalidantes para su deambulación normal, necesitan de tal colaboración para su readaptación, siendo uno de los medios idóneos para ello el facilitarles la posesión de un automotor que les permita de esta manera integrarse activamente a la comunidad" (conf. nota al Poder Ejecutivo acompañando el proyecto de ley).

14) Que en este contexto normativo, los "controles estatales" a los que está sometida la importación de automotores extranjeros en hipótesis como las de autos no se circunscribe, como señala la defensa de Vigil, sólo al control que le compete a la Dirección Nacional de Rehabilitación, habilitada a autorizar la realización de la importación. Existe todo un marco reglamentario dictado por el Ministerio de Economía y la Administración Nacional de Aduanas con el solo objeto de salvaguardar el ejercicio de otros controles que le son propios y específicos al Estado a través de sus distintas ramas de ejercicio del poder público, cada una en el ámbito de sus competencias.

15) Que en este sentido, en la órbita del Ministerio de Economía, la incorporación de la posición correspondiente a este tipo de automotores y la determinación del respectivo derecho de importación fue establecida por resolución 927/79, modificada por su similar 897/80 (art. 1º). Asimismo, y con el objeto de no desnaturalizar la finalidad perseguida con esa reducción de los derechos, se fijaron ciertos recaudos que debía incluir la habilitación expedida por la autoridad competente para extender la autorización a los efectos de

realizar la importación de cada unidad (art. 3°).

16) Que en lo que respecta a la Administración Nacional de Aduanas distintas resoluciones 4451/79, 5107/80, 998/81, 1972/90, 1568/92 y 3070/93 fueron regulando sucesivamente la modalidad en que la importación debía llevarse a cabo, al punto que siempre se mantuvo la obligación de constituir a favor de ese organismo estatal, una prenda con registro sobre el vehículo durante el término de cinco (5) años, por los derechos y gravámenes de los que aquél resultaba beneficiado.

Asimismo, en virtud de las disposiciones reglamentarias vigentes al momento de cometerse los hechos, era de aplicación la resolución 5107/80 de la Administración Nacional de Aduanas, que establecía dentro de los requisitos a cumplir para la importación de automotores para lisiados una declaración jurada de uso personal del automotor.

17) Que, en tales condiciones, a partir de las circunstancias de hecho que se tuvieron por probadas en las instancias anteriores (confr. considerando 2°), la acción de presentar una autorización de importación de las características de la de autos y de efectuar frente al control aduanero una falsa manifestación sobre el destino de uso personal exclusivo de la mercadería a importar por parte del beneficiario de la franquicia, unidos a la creación de la relación jurídica simulada antes referida, con el fin de introducir a plaza

-como finalmente sucedió- un automotor con franquicia aduanera sorteando mediante esta acción la prohibición establecida en el régimen que le hubiera correspondido al verdadero interesado en la destinación aduanera, configura el elemento del tipo penal de contrabando de realizar "cualquier acción...que impida o dificulte" el control del servicio aduanero sobre la existencia de prohibiciones a la importa-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

ción.

18) Que tal proceder impide o dificulta al servicio aduanero en su específica función de verificar, clasificar y valorar la mercadería de que se trata, con el fin de determinar el régimen legal aplicable ella (art. 241 del Código Aduanero) en el ejercicio del control sobre el tráfico internacional de mercaderías como parte de sus funciones de aplicar y fiscalizar las prohibiciones a la importación (art. 23, incs. a y b, del Código Aduanero).

19) Que al ser ello así, corresponde señalar que no resultan admisibles los agravios de ambos recurrentes pues sus argumentos no son suficientes para modificar la calificación de los hechos como contrabando efectuada por el a quo.

20) Que de aceptarse la tesis de los apelantes cabría concluir en que todos los casos de contrabando se convertirían en materias penal-impositivas. Es obvio que quien ingresa una mercadería sin abonar las gabelas correspondientes, de algún modo omite el ingreso de recursos fiscales a los que estaría obligado, pero la esencia del delito de contrabando excede el de la integridad de la renta aduanera, es decir, es más que un mero supuesto de defraudación fiscal pues, como ya se dijo precedentemente, tiende a evitar que se frustre el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas para el control sobre las importaciones y exportaciones (ut supra considerando 9°).

21) Que, por otra parte, no excluye el carácter delictivo del hecho incriminado la circunstancia de que el medio utilizado para sortear la prohibición de importación

-esto es, la franquicia otorgada para lisiados- se haya obtenido de conformidad con la normativa aplicable (leyes 19.279 y

22.499 y decreto reglamentario 1382/88). Ni tampoco esta última circunstancia traslada el ejercicio de la pretensión

punitiva al marco de las infracciones por el incumplimiento de la obligación que hubiera condicionado el otorgamiento de la franquicia (arts. 965, inc. a, del Código Aduanero y 6° de la ley 19.279 según modificaciones introducidas por el art. 1.5 de la ley 22.499).

22) Que ello es así desde que es admisible que existan distintas conductas desarrolladas a lo largo de un mismo iter criminis sujetas a diferentes disposiciones legales y reglamentarias específicas, hipótesis en las que no puede desecharse, según las particularidades de cada caso, el concierto previo entre sus autores para ejecutar el plan criminal por ellos diseñado, un eventual concurso -bajo cual- quiera de sus modalidades- delictivo e infraccional entre el acto de obtención de la autorización para importar al amparo de la franquicia, el acto mismo de importación ante la Administración Nacional de Aduanas y el cumplimiento de las obligaciones emergentes del régimen una vez producido el ingreso a plaza.

23) Que, en tales condiciones, se convierte en abstracto el planteo para que subsidiariamente se aplique el régimen de infracciones y específicamente el del tipo penal del art. 4° de la ley 23.771 como más favorable (fs. 1061 vta./1062), como así también el agravio fundado en la violación al principio que veda la analogía.

24) Que en cuanto a la aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, el remedio intentado resulta infundado ya que no rebate el argumento del a quo al sostener que aun de admitirse la línea de razonamiento del recurrente sobre el particular, no hubo un cambio del régimen penal aplicado ya que sigue constituyendo el delito de contrabando bajo la modalidad descripta el hecho de simular una importación bajo el mismo régimen de franquicias para discapacitados vigente al

Corte Suprema de Justicia de la Nación

momento de cometerse los hechos cuando el verdadero importador y destinatario del vehículo no es quien se presenta con aquella calidad ante el servicio aduanero (conf. fs. 1001 vta./1002).

En tales condiciones, deviene inoficioso el tratamiento de las cuestiones en que el recurrente funda esta queja.

25) Que en cuanto a los agravios de la defensa de Dubovis de García basados en la arbitrariedad de lo resuelto, a partir de la omisión de considerar el régimen legal que rige el ejercicio de la profesión notarial, no guardan relación directa e inmediata con lo decidido.

En efecto, si se tiene en cuenta que la atribución de responsabilidad a la escribana por complicidad secundaria en los hechos se basó en los principios generales que sobre la materia incluye el Código Penal, la recurrente debió demostrar las razones por las cuales es arbitrario lo así resuelto en el marco de las circunstancias de hecho y de derecho común tenidas en cuenta por el a quo, ya que sólo agotada esa instancia sería posible analizar si resulta o no de aplicación el ordenamiento legal cuya inobservancia alega.

Por todo ello, conforme con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal, se declaran parcialmente procedentes los recursos extraordinarios y se confirma la sentencia apelada. Hágase saber y devuélvase. AUGUSTO CESAR BELLUSCIO.

ES COPIA

V. 185. XXXIII.
Vigil, Constancio y otros s/ contrabando.

VO--/-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//TO DEL SEÑOR JUEZ DOCTOR DON LUIS RENE HERRERO

Considerando:

1º) Que la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico condenó a Constancio C. Vigil, Juan Carlos Albarracín -como coautores- y a Ana María Dubovis de García -como cómplice secundaria- por el delito de contrabando calificado previsto en los arts. 864, inc. b, y 865, inc. a, del Código Aduanero. Contra esta decisión las defensas de Vigil y Dubovis de García interpusieron sendos recursos extraordinarios -ver fs. 1039/1063 y 1020/1038- que fueron concedidos a fs. 1087/1088.

2º) Que con respecto a los procesados Constancio Carlos Vigil y Juan Carlos Albarracín, la sentencia recurrida revocó la decisión del a quo que había absuelto de culpa y cargo a los nombrados por el delito de contrabando calificado (arts. 864, inc. b, y 865, inc. a, del Código Aduanero).

Para el juez de primera instancia, la conducta investigada no se ajustaba al tipo penal descripto en las siguientes normas que incriminarían a los encartados según la acusación y la querella, a saber:

a) art. 864 inc. c: porque no se acreditó en autos -por Afalencias de la instrucción"- que se haya presentado "ante el servicio aduanero una autorización especial, una licencia arancelaria o una certificación expedida contraviniendo las disposiciones legales específicas que regulen su otorgamiento, destinada a obtener, respecto de la mercadería que se importare o se exportare, un tratamiento aduanero o fiscal más favorable al que correspondiere". Tampoco se demostró -insistió el juez en lo penal económico- la presunta falsedad de la licencia de conducir que exhibió Albarracín ante la Dirección Nacional de Rehabilitación del Ministerio de Salud Pública y Medio Ambiente, para obtener el certificado

Corte Suprema de Justicia de la Nación

habilitante que a la postre le permitió importar el automóvil bajo el régimen de franquicias instituido por la ley 19.279, modificada por la ley 22.499;

b) art. 864 inc. b: porque tampoco se tipificó la conducta consistente en "impedir o dificultar el control del servicio aduanero con el propósito de someter a las mercaderías a un tratamiento aduanero o fiscal distinto del que correspondiere a los fines de su importación o de su exportación".

Así, para el sentenciante, Albarracín -"hombre de paja" a la sazón- falseó ante el organismo de aplicación -Dirección Nacional de Rehabilitación- y no ante la Dirección Nacional de Aduanas, el verdadero destino que recibiría el vehículo a importar, por lo que a su juicio la acción quedó atrapada por el art. 864 inc. c -y no por el inc. b- del Código Aduanero; pero como se trataba de una ley penal en blanco que debía ser integrada con otras normas para su especificación punitiva, al momento de producirse los hechos, ni la ley 19.279 (reformada por la ley 22.499), ni el decreto 1382/88, "encuadraban la infracción a su régimen en las previsiones del Código Aduanero respecto del delito de contrabando".

Para el juez inferior, estas disposiciones sólo establecían un castigo de naturaleza administrativa y económica, sin referencia a sanción penal alguna, lo cual impedía extender el alcance de las normas del Código Aduanero que definen y castigan el delito de contrabando, a la transgresión del régimen de condiciones de la ley 19.279, como asimismo considerar a esta ley como norma integradora de la ley penal en blanco. Si el art. 895 del Código Aduanero prohibía expresamente en materia de infracciones la incriminación por "analogía" -concluyó el sentenciante- cuanto más debía tenerse

presente esa prohibición en materia de "delitos" aduaneros.

3°) Que aun en el supuesto que ello no fuera así, el juez de primera instancia reputó imposible la condena a los procesados en orden al principio de retroactividad de la ley penal más benigna, toda vez que la conducta por los que se los juzgaba fue desincriminada por el decreto 2677/91 (B.O. 27/12/91), que abrogó la prohibición de importar vehículos que existía cuando se cometieron los hechos que se investigan en esta causa (Código Penal, art. 2°, inc. 2°: "Si la ley 19.279 era de índole integradora de una ley penal en blanco -señaló el sentenciante- el dictado de una norma que eliminó la prohibición que le servía de sustento ha dejado sin contenido sustancial a dicha norma integradora, por lo que no se verificará reenvío alguno hacia ella desde la ley de tipo abierto").

4°) Que en cuanto a la escribana Ana María Dubovis de García, la sentencia recurrida revocó la absolución decretada por el juez de primera instancia, quien no había hallado prueba que permitiera incriminar a la nombrada de haber tenido conocimiento de que el poder que se formalizó ante ella, y a través del cual el empleado Juan Carlos Albarracín otorgó a su empleador Constancio C. Vigil de modo irrevocable amplias facultades de uso, administración y disposición del rodado antes de su ingreso a plaza, ocultaba un propósito ilícito; el juez en lo penal económico no pudo formularse un juicio de certeza que lo convenza de que Dubovis de García fue partícipe de un hecho presuntamente delictivo, aportando la condición necesaria -mediante el referido instrumento de mandato- para que el delito se perpetrara.

Por las razones indicadas, el juez de primera instancia no advirtió que la escribana se hubiese apartado de las directivas emanadas de la ley 12.990 que regula su incumbencia

Corte Suprema de Justicia de la Nación

profesional (arts. 10 y 23); ya que Ala actividad del notario -señaló en este sentido- no concurre al nacimiento de aquella expresión de voluntad ni tampoco certifica la existencia del hecho invocado; su función se agota en la reproducción de esa manifestación de voluntad y la certificación de que la misma ha sido formulada ante sí, por aquel a quien se le atribuye y en los términos que se recogen en la escritura otorgada (...) no le compete indagar sobre las motivaciones que impulsaron al mandante y al mandatario a realizar el negocio jurídico de cuya existencia el notario da fe".

5°) Que la cámara no compartió el juicio absolutorio del juez de grado a favor de los coimputados Vigil, Albarracín y de la escribana Dubovis de García, a la vez que destacó que la materialidad de los hechos en los que se sustentaba la pretensión punitiva del Estado respecto de los dos primeros

-esto es: utilización ilícita por parte de Constancio C. Vigil

de una franquicia a favor de un discapacitado empleado suyo (Juan Carlos Albarracín) con miras a ingresar al país un automóvil marca Mercedes Benz "con accesorios opcionales" destinado a su exclusivo uso personal- no se cuestionaba y - por ende- los reputó plenamente probados.

Con referencia a ello, el tribunal a quo expresó lo siguiente: AEn efecto, surge de la prueba acumulada que el nombrado (Constancio Carlos Vigil) es uno de los dueños de la Editorial Atlántida donde trabajaba Juan Carlos Albarracín; fue quien soportó los gastos relativos a la adquisición del rodado y quien posteriormente lo utilizó (asumiendo también los costos que irrogó aquella posesión); fue a quien se le confirió amplias facultades de uso, administración y disposición del vehículo; fue quien se interesó inicialmente (y se ocupó posteriormente) de los trámites que debían realizarse para el ingreso de un vehículo como el secuestrado, es decir,

numerosas circunstancias por las que se pone de manifiesto su determinante intervención en el hecho, y la imposibilidad de considerar ausente la deliberada intención de eludir el control aduanero mediante la simulación orquestada, en cuya organización participó desde el comienzo, asesorándose sobre lo que debía conseguir para lograr la importación en cuestión. Por esta última circunstancia -concluyó el tribunal a quo- queda claro que no correspondería que tenga recepción favorable el argumento relacionado con la supuesta ignorancia de las circunstancias típicas en examen".

6°) Que así planteados los hechos, la cuestión a dilucidar por la instancia inferior se centraba en la individualización de la norma (penal o administrativa) que subsumía la conducta de los encartados Constancio Carlos Vigil y Juan Carlos Albarracín; juicio de tipicidad que tendría directa incidencia sobre la suerte de la coimputada Ana María Dubovis de García, si se acreditara -en el peor supuesto para ella- que el delito no se hubiera consumado sin su participación dolosa.

La cámara no vaciló en encuadrar la conducta de los procesados en la figura del contrabando calificado previsto en los arts. 864, inc. b, y 865, inc. a, del Código Aduanero, apartándose de la inteligencia que el sentenciante le había asignado a los tipos penales definidos en estas normas, merced a la cual -como se ha señalado- dejó libre de reproche penal el obrar de los nombrados: "Del examen de los fundamentos de la sentencia -dijo la cámara- se advierte que se ha tomado como punto de partida que la aplicación de la prohibición de importación mencionada no constituye un tratamiento aduanero. En otros términos, se deduce del fundamento en cuestión que su base finca en una interpretación del tipo penal que implica afirmar que, cuando por la ley se menciona al tratamiento

Corte Suprema de Justicia de la Nación

aduanero que correspondiere, sólo se estaría aludiendo a un tratamiento favorable a la importación o, por lo menos, no a la aplicación de una prohibición de importación" (fs. 999).

Por el contrario, el a quo entendió que la prohibición de importar era el tratamiento aduanero que le correspondía al vehículo de marras, el cual fue reemplazado por otro tratamiento aduanero de permisión merced a la reprochable acción protagonizada por Vigil y Albarracín, quienes de este modo lograron burlar el control del servicio aduanero. Tampoco abrigó duda de que la aplicación de la prohibición de importación por parte de la Dirección Nacional de Aduanas, se vinculaba en forma directa con el efectivo ejercicio de las funciones de control que este organismo tiene atribuidas por ley, ni que la conducta de los nombrados se adecuaba al tipo delictivo que describe el art. 864, inc. b, del Código Aduanero, pues a juicio de la cámara dicha conducta tipificó precisamente una de las acciones tendientes a impedir el control del servicio aduanero, con el propósito de someter a las mercaderías a un tratamiento aduanero o fiscal distinto del que correspondía a los fines de su importación. Por la razón indicada, la cámara consideró inoficioso analizar la falta de redargución de falsedad de los documentos presentados ante la aduana para la importación del vehículo, al no estar en juego

-como se ha expresado- la figura que contempla el art. 864, inc. c, del Código Aduanero.

7º) Que el tribunal a quo se enfrentó a tres cuestiones esenciales para la suerte de esta causa, que en su momento también representaron el fundamento central del fallo absolutorio que a la postre revocó: a) ley penal en blanco; b) proscripción de la analogía en materia penal; y c) principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

En lo concerniente a la primera de las cuestiones

aludidas, la cámara fue contundente al afirmar que para la integración del tipo delictivo de una ley penal en blanco, no era necesaria una remisión expresa de la norma penal a la norma extra penal para la determinación, especificación o individualización de la conducta punible -aclaración que se formulaba porque la ley 19.279 nada prescribía al respecto- pues "ante la existencia de un tipo penal en blanco, la remisión expresa o tácita del legislador deberá ser buscada, en principio, en aquel tipo y con respecto a la norma complementaria, y no a la inversa".

El a quo consideró que de esta manera no sólo se resguardaba el principio de división de poderes, sino que se evitaba que cualquier norma complementaria que dictara el poder administrador estableciendo sanciones no penales contra una conducta que se hallara alcanzada, empero, por un tipo penal determinado, sin establecer ninguna suerte de remisión a éste, frustrara lisa y llanamente su aplicación, pese a su nivel jerárquico inferior (ver fs. 1000).

Este convencimiento condujo a la cámara a rechazar la posibilidad que se pudiera incurrir en esta causa en aplicación analógica de la norma penal a conductas atípicas, dado que "la dolosa burla al control aduanero perpetrada por los procesados con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento distinto del que correspondía, no se hallaba prevista en la ley 19.279, sino en el inc. b del art. 864 del Código Aduanero" (fs. 1000 vta.).

8º) Que seguidamente el a quo examinó el tópico vinculado al principio de la aplicación retroactiva en el sub lite de la ley penal más benigna. Señaló que este principio no era aplicable cuando la ley posterior es más benigna que la anterior en lo que se vincula con un elemento ocasional o coyuntural del tipo penal (los cuales generalmente se presen-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

tan en el derecho penal económico), pues de lo contrario se desvirtuaría el fundamento de la excepción en examen; de modo que la ley penal más benigna sólo rige retroactivamente cuando traduce una modificación sustancial y no meramente coyuntural en la anterior valoración jurídica de la conducta; tal como sucede en el supuesto que se investiga en autos, pues la mera implementación de un nuevo régimen en el comercio internacional de mercaderías -como ocurrió con la liberación del mercado de importación de automóviles- no tradujo una variación de la voluntad del legislador con respecto a la conducta antisocial consistente en eludir la prohibición anteriormente vigente, sino, sencillamente, la inconveniencia económica de mantenerla.

Para la cámara la lesión al bien jurídico protegido por la norma penal en examen -facultad de control de la Aduana sobre las operaciones de exportación e importación de mercaderías- no halló satisfacción social suficiente a partir del momento en que autorizó la libre importación de automotores, como lo entiende la defensa, pues a su juicio: A...la simulación de una importación bajo un régimen de franquicia para discapacitados cuando, en realidad, el verdadero importador y destinatario del vehículo no es quien se presenta con aquella calidad ante el servicio aduanero, de cualquier forma constituye una acción por la que se impide el control de la aduana, con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero distinto del que hubiera correspondido (art. 864, inc. b, del Código Aduanero)".

En este entendimiento, la cámara no dudó en afirmar que Vigil mediante una clara maniobra engañosa -a la que calificó de Aplan común"- y con el concurso doloso de su ordenanza Albarracín, logró sortear la prohibición relativa de importación de vehículos vigente al tiempo de producirse los

hechos, valiéndose de una franquicia obtenida en forma ilegal, a través de la cual -y como se ha señalado reiteradamente- impidió el adecuado ejercicio de la facultad de control que le corresponde a la Administración Nacional de Aduanas.

9º) Que en lo que respecta a la conducta de la escribana Ana María Dubovis de García, el a quo destacó que el propósito ilícito del negocio surgía de los propios términos del instrumento de mandato que la citada extendió a favor de los nombrados, circunstancia que debió impulsarla a abstenerse de contribuir y/o facilitar la realización de una clara maniobra orquestada con fines delictivos. La cámara entendió que la escribana Dubovis de García no podía ignorar al tiempo de otorgar el instrumento público de mandato -dada su presumible versación en derecho- que el automóvil todavía no se había importado, ni obviamente estaba patentado; ni podía desconocer que el ingreso del rodado se iba a producir merced a una franquicia para lisiados que concedía excepcionalmente la ley 19.279 a las personas afectadas por incapacidades motoras; ni finalmente que el titular de la franquicia Juan Carlos Albarracín le otorgaba al destinatario encubierto del vehículo, Constancio Carlos Vigil, amplísimas facultades de uso, administración y disposición, antes de que el vehículo hubiera ingresado a plaza. Este conjunto de conductas ilícitas que el instrumento consigna objetivamente y la escribana legitimó con su firma, tornó innecesaria -a criterio del a quo- una especial tarea de averiguación por parte de ésta para cerciorarse del propósito ilícito de la operación, pues precisamente dicho propósito surgía de manera objetiva de las declaraciones de voluntad emitidas por los sujetos del negocio en el susodicho instrumento.

10) Que los agravios de la defensa de Constancio C.

Vigil se refieren a dos aspectos esenciales para la suerte de

Corte Suprema de Justicia de la Nación

su defendido, a saber: alcance que debe asignarse a la figura del delito de contrabando definido en el art. 864, inc. b, del Código Aduanero, y aplicación al sub lite del principio de retroactividad de la ley penal más benigna.

En lo concerniente al primero de los aspectos señalados, los recurrentes manifiestan que el hecho imputado a Vigil no se adecua a la figura del contrabando que define el art. 864, inc. b, del Código Aduanero, pues para que esta conducta se tipifique se requiere que el servicio aduanero resulte engañado, y en autos si alguien resultó engañado no fue precisamente la aduana, sino "el" o "los" funcionarios de la Dirección Nacional de Rehabilitación que autorizaron la importación del automóvil.

11) Que la defensa de la escribana Dubovis de García, a su vez, funda su apelación en la presunta arbitrariedad de la decisión de la cámara, consistente en aplicar en forma errónea las reglas del Código Aduanero, con prescindencia de la normativa legal específica (ley 19.279, sus modificaciones y decreto reglamentario), y de los preceptos que regulan la actividad notarial. Sostiene, asimismo, que la sentencia carece de la debida motivación, pues establece la participación de su defendida sin especificar cuál habría sido su aporte concreto al hecho del autor; ni en qué habría consistido el dolo en su obrar como escribana, por lo que a juicio de los recurrentes el decisorio impugnado también menoscaba la garantía de la inviolabilidad de la defensa en juicio y la forma republicana de gobierno.

12) Que los recursos extraordinarios interpuestos son formalmente procedentes por encontrarse en discusión la inteligencia de normas de carácter federal (art. 864, inc. b, del Código Aduanero, y ley 19.279, modificada por ley 22.499, y decreto reglamentario 1382/88), así como el principio de

retroactividad de la ley penal más benigna (art. 9° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional), y la decisión impugnada ha sido contraria a las pretensiones de los apelantes fundadas en ellos (ley 48, art. 14, inc. 3°).

13) Que la línea argumental que transita la defensa de Constancio Carlos Vigil, vacía de contenido la norma penal aplicable al sub lite (art. 864, inc. b, del Código Aduanero), desaira el bien jurídico protegido por el legislador (indemnidad de la facultad de control del servicio aduanero), y lo que es más grave aún, desincrimina una conducta que en mérito a las pruebas producidas en el expediente, deviene típicamente antijurídica, culpable y adecuada a la ley penal sustantiva; conducta que por el matiz antisocial que exhibe y el menosprecio al bien común que traduce objetivamente, es pasible de severo reproche penal porque lesiona uno de los valores fundamentales sobre el cual se asientan la paz y la convivencia sociales: el orden público económico, de cuya plena vigencia depende que el Estado pueda cumplir con eficacia y oportunidad los fines que -sintetizados en el Preámbulo- le encomienda la Constitución Nacional.

En efecto, esta Corte ha puntualizado que "las disposiciones generales del ordenamiento penal son aplicables a la legislación económica, siempre que resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas específicas. El fundamento de esta excepción consiste en las particularidades del bien jurídico protegido por la legislación específica, que es en última instancia el orden público económico, cuyo resguardo se debilitaría mortalmente si se despojase de toda consecuencia a la lesión infligida a los intereses del Estado en un momento fáctico distinto al existente al

Corte Suprema de Justicia de la Nación

dictar la sentencia" (Fallos: 317:1541).

14) Que como bien destaca el a quo en su sentencia, está plenamente probado en autos que Constancio Carlos Vigil

-importante accionista de Editorial Atlántida S.A. y T.E.L.

E.F.E. Canal 11 al tiempo de producirse los hechos- se ha valido de un ordenanza suyo -el señor Juan Carlos Albarracín- de humilde condición social y económica y de estado discapa- citado motriz, para importar desde Alemania un automóvil marca Mercedes Benz con "accesorios opcionales" para su exclusivo uso personal, en momentos en que en el país regía una prohibición relativa para la importación de automóviles (es oportuno aclarar que el art. 3º, inc. c, de la ley 19.279 -B.O. 08/10/71-, modificada por la ley 22.499 -B.O. 24/09/81-, sólo autorizaba la "adquisición de un automóvil de origen extranjero modelo standard, sin accesorios opcionales", pero el art. 7º, inc. 2º, del decreto 1382/88 -B.O. 18/10/88-, al excluir dichos accesorios de la exención impositiva dispuesta por la ley 19.279 permitió implícitamente la importación de automóviles de origen extranjero modelos Ano@ standards Acon@ accesorios opcionales, contrariando la letra y el espíritu del citado art. 3º, inc. c, de la ley 22.499, y el fundamento mismo del sistema de exención establecido que la exposición de motivos de la ley 19.279 puntualiza en estos términos: Ael fin social que se persigue no justifica favorecer la adquisición de los automóviles de tipo suntuario@).

En torno al carácter excluyente que revestiría en esta causa el engaño a la Dirección Nacional de Rehabilitación

-que la defensa reconoce sin eufemismos- para la tipificación de la conducta de contrabando que reprime el Código Aduanero, lo cierto es que Constancio C. Vigil mediante el plan orquestado con el auxilio de otras personas, impidió a la

aduana ejercer la facultad de contralor que le otorga la ley sobre las operaciones de exportación e importación de mercaderías; facultad que de no haber mediado el obrar simulado de Vigil y Albarracín, se habría traducido en un categórico rechazo al eventual permiso de importación que aquél hubiese solicitado como único y auténtico interesado en la compra del mencionado automóvil de fabricación alemana, dada la prohibición que existía en ese momento. Aquel engaño, entonces, pierde toda relevancia y en su reemplazo se erige como elemento excluyente para la configuración del tipo, el quebrantamiento intencional del control aduanero.

En efecto, gracias a la franquicia obtenida ilícitamente por Albarracín ante la Dirección Nacional de Rehabilitación, Vigil no sólo pudo lograr su propósito de eludir el riguroso control de la aduana, sino también estuvo muy cerca de obtener la tenencia definitiva del vehículo como lo había planeado; propósito que se frustró por la oportuna denuncia penal que formuló contra Vigil el ex fiscal de la Cámara en lo Penal Económico doctor Ricardo Juan Cavallero, ante el juez nacional en lo Penal Económico doctor Manuel García Reynoso (ver fs. 1).

15) Que los recurrentes hacen hincapié en que su defendido en ningún momento burló el control de la aduana, puesto que en el peor de los supuestos, si se falseó al beneficiario de la franquicia, el engañado fue el organismo encargado de regular su otorgamiento, es decir la Dirección Nacional de Rehabilitación, de lo cual resultaría que los hechos que se le imputan a Vigil vinculados al Código Aduanero, sólo constituyen -a juicio de la defensa- infracciones de tipo Administrativo: "Si estafo a alguien y me da un cheque
-ejemplifican los quejosos- el engañado no es el Banco que entrega la plata, sino quien me entregó el cheque; tampoco lo

Corte Suprema de Justicia de la Nación

sería el Banco que me paga el premio, sino la Lotería ante la cual presento el billete premiado falso" (fs. 1049 vta.).

16) Que ahora bien, debe puntualizarse que no tiene relevancia jurídica la existencia de "engaño" al organismo administrativo otorgante de la franquicia para eximir de re- procho penal a las conductas que se investigan en esta causa; ni siquiera es exigible esta subrepción en perjuicio de la aduana para una adecuada subsunción al tipo previsto en el art. 864, inc. b, del Código Aduanero; pues sólo basta la "intención", respecto de los supuestos que esta norma contempla en los cinco incisos que contiene. En síntesis, el elemento "ardid o engaño" presente en la figura que describe el art. 863 del Código Aduanero, no resulta exigible por la norma en la cual fueron encuadrados los hechos investigados en el sub lite.

La nota de elevación al Poder Ejecutivo Nacional del proyecto de ley de Código Aduanero ratifica esta interpretación en estos términos: AEl código estructura el delito de contrabando distinguiendo entre el caso contemplado en el art. 863, en el que se mantiene la exigencia de que medie ardid o engaño, y los regulados en el art. 864, para los que sólo se requiere la existencia de mera intención, como conductas punibles distintas y no ya supuestos especiales de una figura básica de contrabando" (conf. Boletín Oficial, separata 210 del 14 de abril de 1981, pág. 64, impreso por la Dirección Nacional de Registro Oficial de la Secretaría de Información Pública de la Presidencia de la Nación).

En consecuencia, la pregunta que hay que formular con miras a una correcta adecuación de la conducta investigada al tipo legal específico, no debe procurar establecer si Vigil engañó al órgano administrativo o a la aduana, sino si realizó "cualquier" acción u omisión que impidió o dificultó el

control del servicio aduanero con el propósito de someter a la mercadería a un tratamiento aduanero o fiscal distinto al que correspondía (art. 864, inc. b, del Código Aduanero).

No debe perderse de vista en este sentido que para la objetiva determinación del bien jurídico protegido: "...el legislador ha concebido el delito de contrabando como algo que excede el mero supuesto de la defraudación fiscal (Fallos: 296:473 y 302:1078), puesto que lo determinante para la punición es que se tienda a frustrar el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas, concepto que ha sido precisado en la redacción del art. 863 del Código Aduanero, circunscribiendo dichas facultades de control, respecto del contrabando, solamente a los hechos que impiden u obstaculizan el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y las exportaciones" (Fallos: 312:1920).

Esta Corte también ha puntualizado que las funciones a que se refiere el art. 863 del Código Aduanero, son las específicamente previstas en su art. 23 y, en esencia, consisten en "controlar la concurrencia de los supuestos que regulan la recaudación de gravámenes aduaneros o fundan la existencia de restricciones y prohibiciones a la importación y exportación, de las cuales quedan excluidas, en consecuencia, las facultades de control que pudiera tener y que no se vinculen directamente con el tráfico internacional de mercancías" (Fallos: 312:1920).

17) Que el preciso señalamiento que formuló esta Corte en el citado precedente, conduce sin más a declarar inaplicable al sub lite la solución que en él se preconiza.

En efecto, en el precedente "Legumbres", se estableció claramente que no cualquier acto que afecte la actividad estatal en materia de policía económica puede ser consi-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

derado contrabando, del mismo modo que tampoco puede considerarse como propio de la función aduanera el ejercicio de todas las facultades de policía económica que competen al Estado.

En esa causa se indagaba si constituían contrabando las maniobras atribuidas a los imputados, consistentes en exportar mercaderías sin ingresar legalmente las divisas correspondientes, a través de refrendaciones bancarias presuntamente falsas sobre su ingreso, las que habrían sido asentadas en el cuerpo del permiso de embarque y presentadas ante el servicio aduanero.

La duda se suscitaba en esos términos, porque el art. 863 del Código Aduanero no enumera las conductas que pueden afectar el control aduanero que se procura salvaguardar, sino que se limita a comprender en su núcleo el Adifcultar@ o Aimpedir@ mediante ardid o engaño, el adecuado ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero para el control sobre las importaciones y exportaciones. Pero sucede que las facultades de la aduana que habrían sido burladas por los denunciados en la causa ALegumbres@ derivaban no de una ley del Congreso, sino de la circular A-39 del Banco Central de la República Argentina que dispuso que las aduanas y receptorías no darían curso a ningún permiso de embarque carente de refrendación bancaria sobre el modo en el que se ingresarían las divisas provenientes de las exportaciones.

Frente a esta disyuntiva, la Corte no hesitó en afirmar (partiendo de la premisa de que sólo aquellas funciones específicas de la actividad aduanera pueden ser tenidas en cuenta para la integración del tipo del art. 863 del Código Aduanero, excluyendo cualquier interpretación formal que pretenda que tipifique como contrabando toda infracción al control aduanero, por el solo hecho de que ese control le haya

sido atribuido por una norma general), que Ala presentación ante la autoridad aduanera de documentos de embarque en cuyo cuerpo se incluyen refrendaciones bancarias presuntamente falsas, con fines de satisfacer requisitos exigidos por el Banco Central de la República Argentina en ejercicio de sus facultades de policía en materia de control de cambios (conf. comunicación A-39, punto 1º, d, del 22 de junio de 1981), no puede considerarse uno de aquellos actos que impiden o dificultan el ejercicio de las funciones que las leyes acuerdan al servicio aduanero sobre la importación o exportación en los términos del art. 863 del Código Aduanero".

Para así concluir, esta Corte tuvo especialmente en cuenta que "el legislador ha valorado la importancia que dentro de las funciones estatales reviste el control económico en materia cambiaria al sancionar el régimen correspondiente (ley 19.359 t.o. según decreto 1265/82), y ha conminado a las conductas que lo afectan con las sanciones que ha considerado adecuadas y suficientes para su protección. El hecho que por razones prácticas el órgano que ejerce ese control (Banco Central de la República Argentina) lo haya delegado parcialmente en otro organismo de la administración (Dirección Nacional de Aduanas) mediante un acto administrativo (y no a través de una Aley@), no puede tener virtualidad para cambiar la naturaleza del control que se ejerce y que está en la base de los bienes jurídicos que pretende proteger el derecho penal cambiarío. La mera delegación de funciones no transforma el control de cambios en control aduanero, aunque ambos se concentren circunstancialmente en el mismo órgano. Por lo demás, ello resulta claro para esta Corte porque la circular A-39 no ha sido dictada por el Banco Central en el ejercicio de un poder de reglamentación de las funciones aduaneras, sino haciendo uso de las atribuciones que le otorgan las leyes

Corte Suprema de Justicia de la Nación

sobre policía en materia cambiaria (considerando 14).

18) Que así planteados los hechos, no puede abrirse ninguna duda de que existe una abismal diferencia entre el precedente "A Legumbres" y la cuestión que se debate en estos autos. En aquella causa, esta Corte confirmó la declaración de incompetencia del fuero en lo penal económico decidida en ambas instancias, porque los hechos denunciados no constituían contrabando, dado que el bien jurídico protegido por la norma presuntamente infringida correspondía a una función específica del Banco Central de la República Argentina -control económico en materia cambiaria- que por razones prácticas había sido delegada a la Dirección Nacional de Aduanas mediante la "Circular A-39" del Banco Central de la República Argentina.

En los presentes autos, por el contrario, el bien jurídico tutelado por la norma penal quebrantada por Vigil corresponde a una función específica del servicio aduanero consistente en controlar la concurrencia de los supuestos que regulan los gravámenes aduaneros, o fundan la existencia de restricciones o prohibiciones a la importación y exportación; función que jamás fue delegada a la Dirección Nacional de Rehabilitación, como lo sostiene la defensa de Vigil.

19) Que, en efecto, la ley 19.279 (B.O. 08/10/71) sólo procuró facilitar a las personas discapacitadas la adquisición de automóviles nuevos de fabricación nacional modelo standard, sin accesorios opcionales, a través de una contribución del Estado no superior al 50% del precio al contado de venta al público; arbitrio que se materializaría a través de certificados emitidos por el Ministerio de Hacienda y Finanzas a favor del lisiado o instituciones asistenciales sin fines de lucro que se dediquen a su rehabilitación, y su rescate se realizaría con imputación a rentas generales.

En este marco y con este preciso alcance, la ley 19.279 estableció en su art. 7° que el Servicio Nacional de Rehabilitación será la autoridad de aplicación y control de esta ley, a cuyo fin los organismos nacionales, provinciales y municipales prestarán toda la colaboración que aquélla les requiera y que sea necesaria para el mejor cumplimiento de sus disposiciones.

La finalidad de la ley 19.279, entonces, fue facilitar mediante una franquicia estatal la adquisición de auto- móviles a personas lisiadas para que "ejercen una profesión o realicen estudios, otras actividades y/o desarrollen una normal vida de relación, que propendan a su integral habilitación dentro de la sociedad" (ver art. 1°).

Esta finalidad surge claramente de la exposición de motivos de la ley 19.279 cuando al respecto puntualiza lo siguiente: A...se establece un régimen que facilita a las personas lisiadas la adquisición de automotores producidos en el país, en reemplazo de las disposiciones vigentes que contemplan la importación de automóviles liberados del pago de derecho, o algunas desgravaciones impositivas en el caso de automóbilesdeproducciónnacional@.

20) Que la ley 22.499 (B.O. 24/9/81) no alteró el propósito de la ley 19.279 (esto es, facilitar al lisiado la compra de un automotor mediante una franquicia o prerrogativa concedida por el Estado); ya que por el contrario, y congruente con dicho objetivo, sólo autorizó a los beneficiarios de este régimen la adquisición de un automóvil de origen ex- tranjero modelo standard sin accesorios opcionales.

La exposición de motivos de la ley 22.499 abona esta interpretación al señalar que: "...se sustituye el art. 3° de la ley, haciendo extensivo a los vehículos fabricados en el país las exenciones impositivas que se proponen para los de

Corte Suprema de Justicia de la Nación

origen extranjero, ampliando de esta manera a las personas lisiadas, el espectro de posibilidades para la adquisición de un automotor, particularmente considerando las ventajas que la obtención local ofrece a la importación, tanto en cuanto a simplicidad en la operación de compra como en lo referente a disponibilidad de servicio y repuestos@.

En coherencia con la finalidad humanitaria y social que perseguía el régimen de franquicias instituido por la ley 19.279, la ley 22.499 se limitó a incorporar dos modalidades de adquisición de automotores a la única que contemplaba aquella a favor de las personas discapacitadas, a saber: a) un automóvil de industria nacional con exención del pago de los gravámenes establecidos por las leyes de impuestos internos, impuesto al valor agregado y fondo nacional de autopistas, que recaigan sobre la unidad adquirida; b) un automóvil de origen extranjero modelo standard, sin accesorios opcionales, con los mecanismos de adaptación necesarios, con las mismas exenciones impositivas previstas en el inciso anterior.

21) Que en procura de otorgar el susodicho beneficio estatal de manera igualitaria, la ley 22.499 también condonó la deuda que en concepto de derechos de importación, impuestos internos, impuesto al valor agregado, fondo nacional de autopistas y servicios portuarios mantenían hasta ese momento las personas lisiadas beneficiadas por el régimen; e incluyó en las disposiciones de la ley 19.279 a las personas discapacitadas que habían adquirido automóviles con las franquicias otorgadas mediante el régimen instituido por la resolución del Ministerio de Economía 927/79, modificada por su similar 897/80, y a quienes habiendo obtenido la autorización prevista por dichas disposiciones, aún no habían verificado la importación definitiva para consumo (ver art. 3°).

22) Que al no delegar la ley 22.499 ni el decreto

reglamentario 1382/88 las funciones específicas del servicio aduanero a favor de la Dirección Nacional de Rehabilitación del Ministerio de Salud Pública y Medio Ambiente (es oportuno reparar que al momento de cometerse los hechos incriminados, era de aplicación la resolución 5107/80 de la Administración Nacional de Aduanas que establecía dentro de los requisitos a cumplir para la importación de automotores para lisiados una declaración jurada de uso personal del automotor); ni tratándose en autos de facultades ajenas a las propiamente aduaneras, como sucedió en el precedente "Legumbres", cabe concluir que la conducta reprochable de Constancio C. Vigil importó en los hechos la frustración objetiva de la facultad de control de la aduana, al impedirle a ésta detectar la existencia de un supuesto en el cual se fundaba la prohibición a la importación del automóvil Mercedes Benz que pretendía destinar a su exclusivo uso personal (Fallos: 312:1920, considerandos 8°, 13, 14, 16), y por ende dicha conducta se halla atrapada por la norma del art. 864, inc. b, del Código Aduanero.

23) Que, en efecto, el hecho de presentar una autorización de importación de las características de la de autos y de efectuar frente al control aduanero una falsa manifestación sobre el destino de uso personal exclusivo de la mercadería a importar por parte del beneficiario de la franquicia (Juan Carlos Albarracín), unido a la creación de la relación jurídica simulada antes referida con el fin de introducir a plaza -como finalmente sucedió- un automotor con franquicia aduanera sorteando la prohibición establecida en el régimen que le hubiera correspondido al verdadero interesado en la destinación aduanera, tipifica la conducta consistente en realizar "cualquier acción...que impida o dificulte" el control del servicio aduanero sobre la existencia de prohibiciones a la importación, facultad que no podría ejercitar si no

Corte Suprema de Justicia de la Nación

contase este servicio con todos los medios a su alcance para verificar, clasificar y valorar la mercadería con el fin de determinar el régimen legal aplicable a ella (arts. 23, incs. a y b, y 241 del Código Aduanero).

Por las razones señaladas, deben rechazarse los agravios de la defensa de Vigil contra la calificación de los hechos en la figura de la coautoría de los arts. 864, inc. b y 865, inc. a, del Código Aduanero, efectuada por la cámara.

24) Que corresponde ahora analizar el agravio consistente en la no aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna por parte del tribunal a quo. Afirman los recurrentes que si el hecho por el cual fue condenado Vigil se cometiera hoy, resultaría tan sólo una infracción aduanera, ya que sólo se habría configurado la conducta prevista en el art. 954, inc. c, del Código Aduanero, esto es, el pago de un importe distinto del que debía pagarse.

A criterio de la defensa, no es aplicable en estos autos el art. 899 del Código Aduanero que prohíbe la aplicación de la ley penal más benigna cuando la nueva ley modificare el tratamiento aduanero o fiscal de la mercadería, porque la República Argentina cambió radicalmente su política respecto de la fabricación de automotores, en consonancia con un nuevo ordenamiento económico y social basado en la desregulación económica, apertura del comercio exterior y liberación de los mercados.

En orden a ello, la defensa objeta el argumento de la cámara consistente en que dicho principio es inaplicable cuando la ley posterior es más benigna que la anterior en lo que se vincula con un elemento ocasional o coyuntural del tipo -generalmente presentes en los tipos penales de orden económico- pues de lo contrario se desvirtuaría el fundamento de la excepción en examen. Consideran los recurrentes que -por

el contrario- todos los tipos penales que contempla el Código Aduanero contienen elementos accidentales o coyunturales, pues representan meras herramientas de política económica que sólo por una "exorbitancia" o "inflación@ de penalización, puede ser considerada delito. Este convencimiento los lleva a afirmar que "cuando el elemento accidental o coyuntural desaparece, el delito que conformaba en combinación con la norma supuestamente permanente, también debe desaparecer".

25) Que el agravio de la defensa de Vigil referido a la aplicación del principio de la ley penal más benigna (Código Penal, art. 2º, inc. 2º) se vincula con la cuestión de las leyes penales en blanco, toda vez que para la tipificación del delito de contrabando que reprime el art. 864, inc. b, del Código Aduanero (típica ley penal en blanco en la cual fueron encuadrados los hechos por la cámara), es necesario determinar si la derogación de la prohibición de importar automóviles dispuesta por el decreto 2677/91, trajo aparejada la desincriminación de la conducta de Vigil como lo sostiene su defensa.

En el derecho penal reviste singular trascendencia la regla cardinal de irretroactividad de la ley (tempus regit actum), emanación del principio de legalidad contenido en el art. 18 de la Constitución Nacional, el cual se expresa en el conocido axioma que reza: nullum crimen nulla poena sine lege (ver Sebastián Soler, Derecho Penal Argentino, Ed. T.E.A., Bs. As., 1956, t. I, pág. 204). En observancia de este principio el juez penal debe aplicar la ley que se hallaba vigente al tiempo de producirse la conducta delictiva.

Sin embargo, la valoración social de esta conducta puede modificarse con el transcurso del tiempo y lo que antes se consideraba reprochable, como resultado de esta suerte de mutación axiológica deja de serlo, o en su caso, es merecedora

Corte Suprema de Justicia de la Nación

de una sanción menor (reviste mayor "lenidad"). Frente a este supuesto y como fruto de una política criminal claramente orientada hacia la protección de la libertad, el orden jurídico admite la aplicación extractiva de la ley penal más benigna; fenómeno que debe distinguirse de lo que se conoce como aplicación ultractiva de la ley, que se verifica cuando se aplica un precepto actualmente derogado, pero que se hallaba vigente al momento de producirse los hechos.

26) Que ahora bien, cuando el art. 2º, inc. 2º, del Código Penal prescribe que si la ley penal vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que existe al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna, la doctrina entiende que el concepto de "ley" que mantiene la norma excede el sentido de ley formalmente penal, extendiéndose a todas aquellas disposiciones que vienen a integrarse al tipo penal, completándolo u otorgándole contenido jurídico. De acuerdo con esta interpretación, cuando el tipo penal tiene que ser integrado con leyes extrapenales, las variaciones de éstas plantearán también la cuestión sucesoria que tiene que ser resuelta en base al art. 2º del Código Penal (ver Carlos Creus, Derecho Penal, Parte General, Ed. Astrea, Bs. As., 1988, pág. 81).

27) Que las "leyes penales en blanco" sólo contienen con firmeza la sanción aplicable, pero el precepto al cual está asociada o concertada esa consecuencia punitiva apenas está formulado como prohibición genérica indefinida y viene deferido o remitido en descubierto a disposiciones actuales o futuras, que pueden ser legislativas o administrativas (ver entre otros, Miguel A. Passi Lanza, "Sobre las llamadas leyes penales en blanco" L.L., t. 137, 1970, Bs. As., págs. 925/ 931; Carlos Fontán Balestra, Tratado de Derecho Penal, Abeledo Perrot, Bs. As., 1966, t. I, pág. 218; Sebastián Soler,

Derecho Penal Argentino, Ed. La Ley, Bs. As., 1945, t. I, pág. 133; Enrique R. Aftalión, "Leyes penales en blanco", Rev. La Ley, t. 89, 1958, pág. 501).

La existencia de las leyes penales en blanco halla justificación en la peculiar naturaleza de las materias que regulan; como es el caso de las infracciones a las leyes reglamentarias de la policía económica y de salubridad, las cuales al vincularse a situaciones sociales asaz fluctuantes, exigen una legislación de oportunidad, requisito que sólo está en condiciones de satisfacer una norma extrapenal de estas características.

28) Que si bien en las denominadas leyes penales en blanco la norma complementaria sigue los criterios valorativos que se mantienen inalterables en la norma general, puede suceder que debido a la rápida mutación de las circunstancias que condicionan los hechos a los que la ley se refiere genéricamente, se torne necesario modificar las normas complementarias para que la regulación se mantenga acorde con aquellas pautas axiológicas invariadas (conf. dictamen del señor Procurador General en Fallos: 293:522). Es que la ley penal en blanco -como afirma Sebastián Soler haciendo gala de un fino gracejo- no cobra valor sino después de dictada la ley o la reglamentación a que se remite y para los hechos posteriores a ésta; mientras tanto, la ley penal es como "un cuerpo errante que busca su alma".

En el ámbito penal económico -del que forma parte el derecho penal aduanero- impera esta peculiar legislación porque normalmente el tipo penal se estructura mediante un precepto general que es integrado por otras normas específicas de carácter extrapenal, como única manera de tutelar los bienes jurídicos protegidos por aquél frente a las exigencias de la dinámica propia del sector que regula.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

29) Que la norma del art. 864, inc. b, del Código Aduanero -como se ha señalado- constituye un claro ejemplo de ley penal en blanco, pues para que se tipifique la conducta que define en forma genérica como: Acualquier acción u omisión que impidiere o dificultare el control del servicio aduanero@, resulta necesario integrar el tipo delictivo con las normas extrapenales que establecen los supuestos que regulan los gravámenes aduaneros, o fundan la existencia de restricciones o prohibiciones a la importación y exportación, recaudos que en forma excluyente corresponde controlar al servicio aduanero (Fallos: 296:473).

Tales supuestos -ciertamente- constituyen la fuente de los deberes fiscales y aduaneros y su quebrantamiento tipifica la conducta punible genéricamente determinada en la ley penal en blanco (Fallos: 237:636).

30) Que la defensa de Constancio Carlos Vigil cuestiona el argumento del a quo consistente en que el principio de la ley penal más benigna no se aplica cuando se vincula con un elemento ocasional o coyuntural del tipo, mientras se mantiene inalterada la valoración sobre la necesidad de la protección del bien jurídico, pues de lo contrario -en opinión de la cámara- se desvirtuaría el fundamento de la excepción en examen.

Afirman también los recurrentes que si el hecho por el cual fue condenado Vigil se cometiera hoy -es decir luego de la sanción del decreto 2677/91 que autorizó la importación de automóviles en el país- resultaría tan sólo una infracción administrativa.

31) Que la crítica formulada por los quejosos en estos términos es insuficiente en ambos frentes.

En efecto, la afirmación relativa a que todos los tipos penales que contempla el Código Aduanero contienen ele-

mentos accidentales o coyunturales que al desaparecer, desaparece el delito que conformaban en combinación con la norma supuestamente permanente, deviene -cuanto menos- dogmática al no sustentarse en ninguna disposición normativa o precedente de esta Corte que la respalde.

Sin perjuicio de ello, debe señalarse que si el principio de retroactividad de la ley penal más benigna se aplicara en forma indiscriminada en materia aduanera y fiscal como el recurrente lo pregona, ello importaría -como bien lo ha señalado esta Corte- despojar a priori, a las leyes especiales de toda eficacia, pues el ritmo vertiginoso con que se desenvuelve el proceso económico desactualizaría rápidamente las disposiciones anteriores que intentaban protegerlo (confr. Fallos: 313:153 y 320:763).

En esta línea de análisis no resulta aventurado colegir que la aplicación indiscriminada del referido principio en un ámbito y respecto de una materia tan cambiante como el comercio exterior de mercaderías, podría alentar conductas delictivas tendientes a burlar el control del servicio aduanero y fiscal en perjuicio de la sociedad. Todo contribuyente sabe que cualquier prohibición actual en materia de importación o exportación de bienes o servicios podría derogarse en el futuro por exigencias propias del comercio, lo que traería aparejado -si se aplicara aquel principio sin excepciones- la inmediata desincriminación de la conducta hasta ese momento delictiva y el consecuente daño patrimonial al Estado, aunque el fundamento de punibilidad y la valoración social de la conducta incriminada en la norma general se mantuvieran inalterables.

32) Que para evitar que esta posibilidad se concrete en desmedro de la eficacia de la reglamentación aduanera y fiscal, esta Corte ha señalado enfáticamente que el principio

Corte Suprema de Justicia de la Nación

de retroactividad de la ley penal más benigna no se aplica en aquellos supuestos en los cuales la norma que tipifica el delito mantiene su vigor y sólo varían los reglamentos a los que remite el tipo penal (Fallos: 321:824).

La doctrina también ha puntualizado que: "...al integrarse la norma tanto por elementos permanentes como por otros ocasionales, siempre que se modifique alguno de esos elementos pareciera que se modifica el tipo penal, pero no es así. Lo que ocurre es que los elementos accidentales tienen categoría de elementos constitutivos del tipo con referencia a un momento determinado, pues son coyunturales. Ello significa que se cristalizan y poseen esa entidad en un momento, que es el de la comisión de la infracción. Son valorados en ese contexto, por eso es que son accidentales" (ver Héctor G. Vidal Albarracín, "La aplicación de la ley penal más benigna en materia infraccional aduanera", en Revista de Estudios Aduaneros, 2do. semestre 1991, y 1er. semestre 1992, -año II- N° 4, Bs. As., Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, pág. 26).

La afirmación de la cámara consistente en que la sanción del decreto 2677/91 que autorizó la importación de automóviles no importó la desincriminación del contrabando, pues la norma penal que reprime esta conducta y la valoración social que existe sobre ella se mantuvieron siempre invariables a pesar del cambio operado en este sentido y del tiempo transcurrido desde que se produjeron los hechos, halla ajustado sustento en la doctrina de esta Corte y constituye una razonable interpretación de la norma aplicable a este caso.

33) Que, en efecto, el nuevo régimen establecido por el decreto 2677/91 no liberó el ingreso de automotores al país de todo tributo (conf. arts. 17 y 18), como tampoco existía una prohibición absoluta a la importación cuando Vigil

perpetró la maniobra ilícita denunciada (conf. resoluciones del Ministerio de Economía 927/79 y 897/80, citadas en la nota de elevación al Poder Ejecutivo del proyecto de ley 22.499), de modo que la posibilidad de importar automotores en forma ilegal al país siempre existió, y como lógica derivación de ello siempre existió -antes y después de la sanción

del decreto 2677/91- la posibilidad de impedir o dificultar el ejercicio de las facultades de control que le corresponden al servicio aduanero en torno a la concurrencia de los supuestos que fundan la existencia de restricciones o prohibiciones a la importación (Fallos: 296:473).

34) Que en consecuencia, los agravios de los recurrentes concernientes a que la conducta de Vigil sólo se halla atrapada por el art. 4º de la ley 23.771 que contempla la situación de quienes se aprovechan fraudulentamente de regímenes de promoción, no pueden prosperar. Es que de aceptarse la tesis de los apelantes habría que admitir que todos los casos de contrabando se convertirían en materias "Apelativas". Es evidente que quien ingresa una mercadería sin abonar las gabelas correspondientes, omite el ingreso de recursos fiscales a los que está obligado, pero la esencia del delito de contrabando -como se ha señalado- excede el de la integridad de la renta aduanera, es decir, es más que un mero supuesto de defraudación fiscal, pues el fundamento de punibilidad contra esa conducta sólo procura evitar que se frustre el adecuado ejercicio de las facultades legales de las aduanas para el control sobre las importaciones y exportaciones.

35) Que por lo mismo, no excluye el carácter delictivo del hecho incriminado la circunstancia de que el medio utilizado para sortear la prohibición de importación -esto es, la franquicia otorgada para lisiados- se haya obtenido de

Corte Suprema de Justicia de la Nación

conformidad con la normativa aplicable (leyes 19.279 y 22.499 y decreto reglamentario 1382/88); ni tampoco esta última circunstancia traslada el ejercicio de la pretensión punitiva al marco de las infracciones por el incumplimiento de la obligación que hubiera condicionado el otorgamiento de la franquicia (art. 965, inc. a, del Código Aduanero y art. 6° de la ley 19.279, según modificaciones introducidas por el art. 1.5 de la ley 22.499).

Ello es así, desde que es admisible que existan distintas conductas desarrolladas a lo largo de un mismo iter criminis sujetas a diferentes disposiciones legales y reglamentarias específicas, hipótesis en las que no puede desecharse, según las particularidades de cada caso, el concierto previo entre sus autores para ejecutar el plan criminal por ellos diseñado, un eventual concurso -bajo cualquiera de sus modalidades- delictivo e infraccional entre el acto de obtención de la autorización para importar al amparo de la franquicia, el acto mismo de importación ante la Administración Nacional de Aduanas y el cumplimiento de las obligaciones emergentes del régimen una vez producido el ingreso a plaza.

36) Que en estas condiciones, se convierte en in-conducente el planteo de la defensa en cuanto a que es aplicable subsidiariamente el régimen de infracciones y específicamente el del tipo penal del art. 4° de la ley 23.771 como más favorable (fs. 1061 vta./1062), como así también el agravio fundado en la violación al principio que veda la analogía en materia penal.

37) Que en relación con el recurso impetrado por la defensa de la escribana Ana María Dubovis de García, el infrascripto coincide con los fundamentos del voto de la mayoría.

Por ello, concordemente con lo dictaminado por el señor

Procurador Fiscal, se declaran procedentes los recursos extraordinarios interpuestos y se confirma la sentencia apelada. Hágase saber y devuélvase. LUIS RENE HERRERO.

E
S
C
O
P
I
A

RECURSO DE HECHO

Ayerza, Diego Luis s/ infracción al
régimen cambiario.

Buenos Aires, 16 de abril de 1998.

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por Carolina Robiglio (fiscal de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico) en la causa Ayerza, Diego Luis s/ infracción al régimen cambiario", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que las cuestiones debatidas en el sub lite son sustancialmente análogas a las tratadas por este Tribunal en la causa A.270.XXVII "Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones - Argenflora Sociedad de Hecho s/ infr. ley 19.359", sentencia del 6 de mayo de 1997, a cuyas consideraciones y fundamentos cabe remitirse por razones de brevedad.

Por ello, se declara procedente el recurso extraordinario deducido y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo resuelto. Agréguese la queja al principal. Notifíquese y remítase.

JULIO S. NAZARENO - EDUARDO MOLINE O'CONNOR - CARLOS S. FAYT (en disidencia) - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI (en disidencia) - ANTONIO BOGGIANO (en disidencia) - GUILLERMO A. F. LOPEZ - GUSTAVO A. BOSSERT (en disidencia) - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ. ES COPIA

DISI-

//-

V. 185. XXXIII.
Vigil, Constancio y otros s/ contrabando.

-// -DENCIA DE LOS SEÑORES MINISTROS DOCTORES DON CARLOS S. FAYT, DON ANTONIO BOGGIANO Y DON GUSTAVO A. BOSSERT

1º) Que contra la resolución de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico que sobreseyó definitivamente en la causa por inexistencia de delito, el fiscal interpuso recurso extraordinario cuya denegación dio origen a la presente queja, mantenida en la instancia por el señor Procurador General.

2º) Que en las presentes actuaciones el Banco Central de la República Argentina instruyó sumario -entre otros- a Diego Luis Ayerza, por violación al régimen penal cambiario (art. 1, incs. c, e y f de la ley 19.359, en función del art. 1 del decreto 2581/64), consistente en la realización de un giro indebido de divisas al exterior mediante falsas declaraciones, lo cual motivó la intervención de la justicia de primera instancia en lo penal económico, porque en caso de condena, como Ayerza tenía antecedentes por infracciones cambiarias, debía ser declarado reincidente (v. expte. 9053/90 B.C.R.A.; arts. 2, inc. b, 16 y 18 de la ley citada).

3º) Que el decreto 2581/64 establecía en su art. 1 el deber del exportador de ingresar al país y negociar en el mercado único de cambios las divisas obtenidas en operaciones de exportación de productos nacionales, dentro de los plazos que se fijaren en su reglamentación.

El decreto 530/91 derogó el ingreso obligatorio y la negociación en el mercado de cambios de las divisas provenientes de: a) la exportación de productos; b) de toda suma

//-

-//- ganada en moneda extranjera en favor de un residente en la República Argentina; c) del cobro de conceptos tales como fletes, pasajes, comisiones, seguros y otros similares.

4°) Que para resolver como lo hizo, la alzada consideró que con la sanción de los decretos 529/91 y 530/91 y la ley de convertibilidad 23.928, habían desaparecido las distintas obligaciones impuestas por el art. 1 del decreto 2581/64, motivo por el cual, la conducta investigada había dejado de ser delictiva. Sostuvo que en el caso, correspondía aplicar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna de conformidad con lo dispuesto en el art. 2 del Código Penal, pues 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 (art. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional), aquel principio debía prevalecer sobre el contenido en la norma del art. 20, inc. a, de la ley 19.359, que vedaba su operatividad en materia cambiaria, en los casos de imposición de penas de multa.

5°) Que en lo que respecta a la arbitrariedad que el recurrente atribuye a lo resuelto, con apoyo en que el a quo omitió decidir acerca de la vigencia de la figura penal cambiaria de declaraciones falsas, y que debería considerarse en primer término, pues de existir ésta no habría sentencia propiamente dicha (Fallos: 312:1034, considerando 2°, entre otros), el remedio federal es inadmisibile por falta de interposición oportuna, ya que ello no fue materia de agravio en el recurso que motivó la intervención de la cámara (v. expresión de agravios del fiscal a fs. 139).

-//-

-//- 6°) Que, por el contrario, suscita cuestión federal bastante y el recurso resulta formalmente procedente, en lo vinculado con la inteligencia y el alcance de los mencionados preceptos de jerarquía constitucional y normas federales en los que el apelante fundó su pretensión y ésta ha sido resuelta de modo contrario a aquélla (art. 14, inc.

3 de la ley 48). En tales condiciones, el Tribunal no se encuentra limitado en su decisión por los argumentos de la parte o del a quo, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto en debate (Fallos: 308:647, considerando 5°, entre otros).

7°) Que, a partir de la reforma constitucional de 1994, se ha otorgado jerarquía constitucional al principio de retroactividad de la ley penal más benigna contemplado en los arts. 9 del Pacto de San José de Costa Rica y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos que establecen, en idénticos términos: "Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello". En tales circunstancias, cabe examinar el alcance de dicha garantía.

8°) Que, para ello, como pauta para la interpretación de los tratados, es necesario acudir al principio de la buena fe, conforme al sentido corriente que ha de atribuirse a los términos en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin (art. 31 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados) y a las pautas hermenéuticas específicas que contienen la Convención Americana sobre Derechos Humanos en su art. 29 y el Pacto Internacional de Derechos Ci

-//-

-//viles y Políticos en su art. 5 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.

9°) Que en los trabajos preparatorios del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos -cuyo valor hermenéutico destaca el art. 32 de la Convención de Viena- se contemplan las leyes especiales, temporales o de emergencia como supuestos en los cuales es posible no aplicar el principio de retroactividad de la ley penal más benigna (conf. Naciones Unidas, Asamblea General, decimoquinto período de sesiones, Documentos oficiales, Tercera Comisión, Nueva York, sesión 1011a, 3/11/1960, intervención del representante de Pakistán, pág. 162; del representante de la India, ibídem; de Noruega, pág. 163; sesión 1013a, 4/11/1960, intervención del representante del Reino Unido, pág. 174). 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.

10) Que el régimen represivo del control de cambios, en el sub lite, se plasma en normas que de acuerdo a sus notas características se ajustan a las llamadas leyes penales en blanco. Sobre la cuestión, este Tribunal ha sostenido 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 di

-//-

-//cha materia, al igual que en otras formas de la actividad económica, por esencia movediza 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 (Fallos: 300:392).

11) Que, habida cuenta de lo expuesto, corresponde formular algunas reflexiones, a la luz de la jurisprudencia de esta Corte, acerca del alcance que cabe asignar a la garantía de la retroactividad de las leyes penales más benignas en el caso de las leyes penales en blanco. Así, en Fallos: 293:522 se estableció que tal principio no era procedente cuando el régimen penal especial era de carácter temporario o excepcional. Se sostuvo, en cambio, en Fallos: 295:729; 295:815; 296:540, que procedía la aplicación de tal garantía cuando las normas reglamentarias, que derogaban el régimen anterior, revelaban una nueva orientación de la política económica que implicaba la derogación del régimen represivo que daba sustento coactivo a aquél.

12) Que, en Fallos: 313:153 (considerando 8°); 317: 1541 y A.270.XXVII "Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones - Argenflora Sociedad de Hecho s/ infr. ley 19.359", sentencia del 6 de mayo de 1997, se dejó de lado la doctrina anterior, y se sostuvo que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna no se aplica en aquellos casos en los que la norma que tipifica el delito mantiene su vigor y sólo varían los reglamentos a los que remite el tipo penal.

En Fallos: 311:2453 se siguió el criterio anterior en cuanto a que las variaciones de la ley extrapenal que com

-//-

-//plementan la ley penal en blanco, no dan lugar a la aplicación de la regla de la ley penal más benigna. Sin embargo, se condicionó la aplicación de dicha doctrina a que el "complemento" de la norma fuera un acto administrativo concebido por ella misma como de naturaleza eminentemente variable.

13) Que este criterio debe ser revisado a la luz de nuevas reflexiones. En efecto, no existen razones para excluir a las leyes penales en blanco, del principio de aplicación de la ley penal más benigna consagrado en los pactos que hoy gozan de jerarquía constitucional. En esta clase de leyes penales se da la posibilidad de que, sin una variación formal aparente del tipo penal, su contenido resulte modificado por el cambio sufrido por la norma extrapenal. 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. Por ello, ante las modificaciones favorables, experimentadas por las leyes penales en blanco a consecuencia de variaciones de la norma extrapenal, el reo debe beneficiarse con ellas.

14) Que, según surge de los trabajos preparatorios del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, la única razón para admitir la ultraactividad de la ley penal debe hallarse en los supuestos de leyes temporales o de emergencia, es decir cuando la introducción de una nueva ley responde a un cambio de circunstancias y no de valoración (conf. actas citadas en el considerando 9°).

15) Que, en el caso, se presenta una modificación sustancial del régimen de control de cambios. En efecto, el

-//-

-//- decreto 530/91, que modifica el decreto 2581/64, se inscribe en un proceso de libertad cambiaria que se inició el 18 de diciembre de 1989 con la emisión de la comunicación A. 1589 del Banco Central de la República Argentina que dispuso que los pagos y cobros en moneda extranjera al y del exterior, por cualquier concepto, debían cursarse por el mercado libre de cambios, y que las transacciones debían realizarse sin intervención de la autoridad monetaria a precios libremente pactados por las partes, sin limitaciones de montos y de plazos, resultando tal disposición comprensiva de las operaciones que se formalizaran a futuro y de aquellas que se hubieran celebrado con anterioridad a la reglamentación.

16) Que, en este marco, el decreto 530/91 en tanto desincriminó conductas que otrora habían sido consideradas punibles, significó una derogación total del régimen anterior -que se mantuvo por casi treinta años- e instituyó uno nuevo, en el que el actuar de las personas se desarrolla en un espacio de mayor libertad de comportamiento. Ello implica que la modificación de la norma de complemento significa un cambio sustancial no sólo de la norma penal integrada sino también de la valoración que se ha hecho de la conducta punible. Es decir, que se ha producido un cambio fundamental de la situación jurídica en lo relativo a la punibilidad de las transgresiones a las leyes que no puede dejar de valorarse, pues marca una modificación de fondo dentro de la política económica seguida hasta entonces y de acuerdo con la cual los hechos de esa naturaleza habían sido incriminados (Fallos: 295:729). En tales condiciones, no cabe atribuir a las

-//- normas en juego el alcance de una ley temporal o de e- mergencia.

17) Que por lo tanto, el inciso a del art. 20 de la ley 19.359 que establece que no será aplicable el principio de la ley penal más benigna previsto en el Código Penal a los supuestos tipificados en el art. 2º que imponen pena de multa, resulta ineficaz para regir la solución del sub lite por ser dicha norma incompatible con el derecho de jerarquía constitucional que tiene el imputado a que se le aplique la ley penal más benigna, y por no configurarse en la especie las excepciones previstas a dicho principio por la Convención Americana y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

Por ello, oído el señor Procurador General, se declara procedente el recurso extraordinario y se confirma la senten- cia apelada. Hágase saber, agréguese la queja al principal y oportunamente remítase. CARLOS S. FAYT - ANTONIO BOGGIANO - GUSTAVO A. BOSSERT.

ES COPIA

DISI-//-

-//DENCIA DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI

Considerando:

1°) Que la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, al confirmar la sentencia de la instancia anterior, sobreseyó definitivamente en la causa en la que se imputaba a Diego Luis Ayerza la extracción de divisas del mercado de cambios local de manera prohibida por el régimen penal cambiario.

El proceso se había iniciado como consecuencia de las actuaciones del Banco Central de la República Argentina en las que se había resuelto que el giro de divisas atribuido a Ayerza configuraba, en principio, las infracciones del art. 1°, incs. c, e y f de la ley 19.359, integrada con el decreto 2581/64 y la circular Cobros y Pagos Externos -COPEX- I del Banco Central, capítulo II (conf. expte. 9053/90, en especial, informe de fs. 70/75 y resolución 1050 de fs. 76/77). En virtud de las disposiciones de los arts. 2, inc. b, 16 y 18 de la ley 19.359 intervino la justicia nacional en lo penal económico (conf. resolución 1051, agregada a fs. 2/3 de los autos principales).

2°) Que el a quo entendió que el sistema del decreto 2581/64 había sido derogado por el decreto 530/91 de modo tal que, a partir de éste, conductas como la imputada a Ayerza habían dejado de ser ilícitas. En razón de ello y del carácter constitucional que la regla de la retroactividad de la ley penal más benigna posee en virtud de los arts. 75, inc. 22, de la Constitución Nacional, 9, in fine, de la

-//- Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15, ap. 1º, in fine, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, consideró inaplicable el art. 20 de la ley 19.359 y confirmó el sobreseimiento definitivo que había sido apelado.

Contra dicho pronunciamiento el Ministerio Público interpuso recurso extraordinario cuyo rechazo dio lugar a la presente queja.

3º) Que el recurrente plantea los siguientes agravios. Por una parte, afirma la arbitrariedad de la sentencia en razón de que el a quo habría omitido "toda consideración sobre la falsificación de declaraciones imputadas". Por otra, sostiene que la regla de la retroactividad de la ley más benigna resulta inaplicable en el caso, pues lo variado no fue la ley penal -esto es, la ley 19.359- sino las normas extrapenales. En tal sentido concluye: "La 'ley que dispone una pena más leve', según rezan, tanto el art. 9 del Pacto de San José de Costa Rica como el art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, no ha sido dictada y no es el caso, por lo tanto, de aplicación de las disposiciones de esos tratados" (fs. 157 vta.).

4º) Que corresponde considerar en primer lugar la atribución de arbitrariedad (confr. Fallos: 312:1034, considerando 2º, entre otros) y al respecto cabe anticipar que el recurso es inadmisibile en este aspecto.

En efecto, la configuración de un supuesto de arbitrariedad como el postulado requiere que la cuestión finalmente omitida por el tribunal haya sido oportunamente introducida al litigio (confr. Fallos: 239:126). En el sub examine, en cambio, el recurrente planteó dicha cuestión por pri

-//-

-//-

-//-mera vez en el momento en que interpuso el recurso ex- traordinario de fs. 152/158 vta., a pesar de que el agravio se habría producido ya con la decisión de primera instancia. Ello basta para desestimar la impugnación de que se trata.

5°) Que otra suerte merece el segundo de los agravios traídos al conocimiento del Tribunal. En efecto, el recurrente impugna la inteligencia que el a quo ha asignado a la ley federal 19.359 y a los arts. 9, in fine, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15, ap. 1°, in fine, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y la decisión apelada ha sido adversa al derecho que en tales normas pretende fundar el apelante (art. 14, inc. 3°, de la ley 48). Por lo tanto, el recurso es, en ese punto, admisible.

6°) Que, con relación al fondo del asunto, debe advertirse que, desde la entrada en vigor de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y, tanto más, desde la última reforma de la Carta Fundamental -la que asignó a sus cláusulas jerarquía constitucional, art. 75, inc. 22, 2° párrafo, de la Constitución Nacional- no es posible mantener el punto de partida tradicional de esta Corte en casos que guardan cierta similitud con el presente. Con excepción de las sentencias del Tribunal dictadas durante el período de vigencia de la Constitución de 1949 -cuyo art. 29 imponía la aplicación retroactiva de "la ley penal permanente más favorable al imputado"- y de la disidencia de los jueces Boffi Boggero y Zavala Rodríguez en el precedente registrado en

-//- Fallos: 262:621 (confr. su considerando 2º), el principio de la retroactividad de la ley penal más benigna siempre fue considerado un principio disponible por el legislador común, cuya ausencia no generaba per se un agravio constitucional (confr., por ejemplo, Fallos: 211:1657, considerando 2º). Es por tanto que esta Corte sólo lo ha interpretado fuera de las salvedades aludidas en los supuestos en los que aquél integra una ley federal por virtud de lo dispuesto en el art. 4º del Código Penal (confr. dictamen del Procurador General Petracchi en Fallos: 293:522, pág. 523).

El reconocimiento de tal principio en los arts. 9, in fine, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15, ap. 1º, in fine, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos obliga -como se dijo- a mudar de punto de partida. La norma es, pues, "si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello" (tal el texto compartido por ambos tratados). Más allá de la norma transcrita sólo se abre el estrecho campo de las excepciones, de las estrictas restricciones legítimas a los derechos humanos consagrados en las citadas convenciones internacionales.

7º) Que, por tanto, 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 otro modo, el camino de una interpretación amplia de esta última, supuesta en el propósito de "...que el delincuente se beneficie lo más posible de cualesquier modificaciones ulteriores de la legislación" (Naciones Unidas, Asamblea General, decimoquinto período de se

-//-

-//-

-//siones, Documentos Oficiales, Tercera Comisión, Nueva York, sesión 1010a, 2/11/1960, intervención de la representante del Japón, pág. 158), se vería inicialmente sembrado de obstáculos que un examen particular podría revelar arbitrarios.

8°) Que en el orden de las excepciones legítimas a la aplicación del principio en examen, los trabajos preparatorios del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos -cuyo valor hermenéutico destaca el art. 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados- sólo dan cuenta del supuesto de las leyes penales temporarias o de emergencia (conf. Naciones Unidas, Asamblea General, decimoquinto período de sesiones, Documentos Oficiales, Tercera Comisión, Nueva York, sesión 1011a, 3/11/1960, intervención del representante de Pakistán, pág. 162; del representante de la India, ibídem; de Noruega, pág. 163; sesión 1013a, 4/11/1960, intervención del representante del Reino Unido, pág. 174). Las opiniones expuestas en esa ocasión coinciden, en lo sustancial, con la doctrina aplicada por este Tribunal en el precedente registrado en Fallos: 293:522 (caso "S.A. Frigorífico Yaguané").

9°) Que, sin embargo, se plantea en el sub examine una cuestión ajena al referido ámbito de los regímenes penales temporarios. En efecto, se trata en esta oportunidad de resolver si, ante una ley penal en blanco - como lo es la ley 19.359 en los incisos de su art. 1° que han entrado en consideración en el caso-, las mutaciones de las normas permanentes que la complementan ponen también en funcionamiento

-//to el derecho del imputado a beneficiarse por la nueva configuración normativa.

Una tradicional jurisprudencia de la Corte ha de- jado sentado que ese derecho "...es, en principio, comprensi- vo de los supuestos en que la norma modificada, aunque ajena al derecho represivo, condiciona la sanción penal. Pero la modificación de tales preceptos no configura un régimen más benigno si no traduce un criterio legislativo de mayor leni- dad en orden a la infracción cometida" (Fallos: 211:443, caso "Moisés Maskivker", v. pág. 448).

Ese es también el principio para la unánime doctri- na y jurisprudencia alemanas (conf., en general, Hans-Hein- rich Jescheck, "Tratado de Derecho Penal. Parte general", trad. de la 4a. ed. alemana a cargo de J. L. Manzanares Sama- niego, Granada, 1993, pág. 125, nota 44; Herbert Tröndle en "Strafgesetzbuch. Leipziger Kommentar", 10a. ed., Berlin-New York, 1985, parágrafo 2, núm. marg. 7). Para dicha jurispru- dencia ello es así desde la capital sentencia del Superior Tribunal Federal de Alemania del 8 de enero de 1965 (BGHSt, t. 20 [1966], págs. 177 y sgtes.). En esa oportunidad se estableció: "El Tribunal del Reich había rechazado la aplica- ción del parágrafo 2, ap. 2, StGB, para el ámbito de tales leyes en blanco, cuando solamente eran modificadas las normas complementarias situadas en otras leyes u ordenanzas, pero la disposición penal se mantenía invariada (conf. RGSt 49, 410 con referencias sobre la constante jurisprudencia y Mezger ZStW 42, 348). Esta opinión no puede ser mantenida, pues hace depender formal y arbitrariamente la cuestión de la ley más benigna del azar de la técnica legislativa y con

-//-

-//- ello conduce a resultados injustos. Pero tampoco desde un punto de vista material está justificado limitar el concepto de ley mediante la interpretación del parágrafo 2, ap. 2, StGB. La norma de sanción deviene 'ley penal' por el correspondiente supuesto de hecho de la norma complementaria, sin el cual la amenaza penal en blanco sería inoperante. Con el cambio de la norma complementaria varía, por tanto, un elemento sustancial de la ley penal misma. Notoriamente, pues, para la cuestión de la ley más benigna, interesa la situación jurídica total de la que depende la pena. No existe fundamento jurídico para no emplear esta regla en el ámbito de las leyes penales en blanco. Esta es también la opinión unánime en la literatura" (págs. 180/181).

10) Que contrariamente a lo resuelto por esta Corte en el caso -similar al presente y en el que no intervine- A.270.XXVII "Argenflora Sociedad en Comandita por Acciones- Argenflora Sociedad de Hecho s/ infr. ley 19.359", sentencia del 6 de mayo de 1997, en especial considerandos 8º y 9º, por aplicación de aquella doctrina, el pronunciamiento impugnado en estas actuaciones habría de ser confirmado.

En efecto, el decreto 2581/64 estableció un sistema de clausura en relación con el tráfico exterior de divisas. Este imponía el deber de ingresar al país toda suma ganada en moneda extranjera por un residente en la República Argentina. A la vez, disponía un riguroso régimen de control de la salida de divisas que tendía a reducir al mínimo la extracción de moneda extranjera del mercado interno. La ya mentada circular COPEX I, capítulo II, reglamentaba ese ré

-//-

-//gimen de control en lo relativo al pago de importaciones. Esa es la reglamentación cuya violación se ha imputado en estas actuaciones. En términos del Banco Central, se atribuyó la realización de un "...pago de mercadería[s] que -ex ante- se sabía que no iban a ser despachadas a plaza...Es decir se produjo un giro indebido por abonarse una mercadería que de no mediar el accionar descripto no hubiera significado una erogación de divisas para el país" (conf. expte. 9053/90, fs. 72).

A su vez, el decreto 530/91 -que derogó el entonces aún vigente art. 1° del decreto 2581/64- forma parte del proceso de modificación del anterior sistema por uno, precisamente opuesto, de apertura del mercado cambiario (conf. comunicación del Banco Central de la República Argentina A.1589, del 18 de diciembre de 1989). Consecuencia de aquél es también la derogación de las disposiciones de la circular COPEX I, capítulo II (conf. comunicación del Banco Central de la República Argentina A.1859, del 19 de julio de 1991).

Por tanto, conductas como la imputada en estos autos -ilícitas a la luz del sistema ordenado por el decreto 2581/64- dejaron de estar prohibidas con el dictado del decreto 530/91 y la consecuente derogación del régimen anterior. Como principio, pues, el imputado debería beneficiarse de ello.

11) Que, no obstante y a raíz de la doctrina de la ya citada sentencia in re "Argenflora S.C.A.", corresponde evaluar la concurrencia en el caso de circunstancias tales que permitan hacer excepción a la garantía en estudio. Se admite así que la retroactividad de la ley más benigna no re

-//-

-//sulta 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.

En dicho fallo "Argenflora S.C.A.", la Corte entendió que eran aplicables al caso las consideraciones formuladas por el Tribunal en dos precedentes en los que no se aplicó la garantía en virtud de la presencia de circunstancias excepcionales (confr. sus considerandos 6º, 7º y 11). Se trata de los casos registrados en Fallos: 311:2453 ("Cerámica San Lorenzo I.C.S.A.") y 317:1541 (correspondiente a la causa "San Cristóbal Sociedad Mutual de Seguros Generales s/ presuntas infracciones tarifarias").

La sustancial diversidad entre los dos últimos y el sub examine obliga a no mantener la doctrina aplicada en "Argenflora S.C.A."

12) Que, en efecto, en el caso "Cerámica San Lorenzo I.C.S.A." (Fallos: 311:2453) se abordó la cuestión de la variación de complementos administrativos de la ley penal en blanco -a la sazón, la ley 20.680- que sólo regulaban elementos circunstanciales del supuesto típico - v.gr., las modificaciones ocasionales de los precios máximos- "...cuando el 'complemento' [modificado] de la norma penal es un acto administrativo concebido ya por ella misma como de naturaleza eminentemente variable" (pág. 2459).

Se sostuvo, en primer lugar, que la excepción al principio de la retroactividad de la ley más benigna sólo corresponde cuando su aplicación "...resulte claramente in

-//-compatible con el régimen jurídico que estructura la propia ley especial atentando contra su armonía y congruencia" (ibídem).

En segundo término, ante el notorio carácter variable e incluso transitorio y coyuntural de la resolución de la Secretaría de Comercio Interior 81/85 que establecía el régimen de precios máximos (conf. los considerandos de dicha resolución), el Procurador General -a cuyos términos remitió la Corte- entendió que el caso guardaba analogía con el resuelto en Fallos: 293:522 (caso "S.A. Frigorífico Yaguapé"), esto es, con un supuesto de leyes temporarias en el que la garantía no rige (conf. pág. 2460).

Dado que no es posible predicar del régimen cambiario ordenado por el decreto 2581/64 el carácter temporario o eminentemente variable y que su modificación (v. supra, considerando 10) es mucho más que la mera alteración de elementos circunstanciales, el referido precedente de Fallos: 311: 2453 pierde toda relevancia para la solución del sub examine.

13) Que tampoco las circunstancias del ya citado caso "San Cristóbal Sociedad Mutual de Seguros Generales" son equiparables, a la luz del derecho examinado, a las del supuesto de estos autos.

En tal precedente estaba en juego la punibilidad, con base en el art. 58 de la ley 20.091, de una violación del régimen de tarifas mínimas regulado por la resolución de la Superintendencia de Seguros de la Nación 20.425/89 frente a su posterior modificación por la resolución 21.523/92 del mismo organismo. Esta última sustituyó el sistema de tarifas

-//-

-//- mínimas por otro de tarifas libremente establecidas pero sujetas a la previa autorización por la autoridad de control (v. art. 26.1.1 de la resolución 21.523/92). Las pautas a las que dicha norma sometió la autorización revelaban que la alteración era meramente formal (v. artículo citado).

En términos generales, lo determinante en estos casos es "...si el fin de protección del reglamento que ha sido violado se mantiene invariado" (Tröndle, op. cit., núm. marg. 6). O bien, de modo más explícito, la aplicación retroactiva del nuevo reglamento resulta inadecuada "...cuando la derogación no se propone permitir un espacio mayor de libertad de comportamiento, sino sólo otro en que se conforma de modo distinto lo que hasta entonces estaba permitido, p. ej., suprimiendo una limitación de velocidad, pero prescribiendo una medida de seguridad hasta entonces no requerida" (Günther Jakobs, "Derecho Penal. Parte general. Fundamentos y teoría de la imputación", trad. española de la 2a. ed. alemana a cargo de J. Cuello Contreras y J. L. Serrano Gonzáles de Murillo, Madrid, 1995, 4/71, pág. 121).

En la medida en que la reforma llevada a cabo mediante la referida resolución 21.523/92 no amplió significativamente el margen de libertad de comportamiento y mantuvo intacto el específico fin de protección de la suficiencia de la capacidad económico-financiera del asegurador, pudo el Tribunal concluir que el mandato jurídico internacional de aplicar la ley penal posterior más benigna no guardaba relación directa con el caso entonces debatido (confr. fallo cit., considerando 10).

-//-

-//-

14) Que contrariamente a lo sucedido en el caso relatado en el considerando anterior, la modificación legal examinada en estas actuaciones tuvo como consecuencia una considerable ampliación de la esfera de libertad de comportamiento en el campo del tráfico exterior de divisas y la consiguiente revocación del concreto fin de protección al que respondía el sistema de clausura fundado en el decreto 2581/64 (confr. supra, considerando 10).

Por lo tanto, es forzoso concluir que tal modificación cae, respecto de la conducta imputada a Ayerza, en el ámbito de aplicación directa de la regla de la retroactividad de la ley penal más benigna. La sentencia impugnada debe, pues, ser confirmada.

Por ello, oído el señor Procurador General, se declara parcialmente admisible el recurso extraordinario y se confirma la sentencia apelada en lo que fue materia de apelación. Hágase saber, agréguese la queja al principal y, oportunamente, devuélvase. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI.

ES COPIA

///n la Ciudad de Buenos Aires, a los cinco días del mes de octubre de dos mil doce, se reúnen los miembros de

REGISTRO N° 1414/12

la Sala Tercera de la Cámara Federal de Casación Penal, doctores Eduardo R. Riggi, Liliana E. Catucci y Mariano H. Borinsky, bajo la presidencia del primero de los nombrados, asistidos por la Secretaria de Cámara, doctora María de las Mercedes López Alduncin, con el objeto de dictar sentencia en la **causa n° 15.847** del registro de esta Sala, caratulada "**Carrizo, Juan Pablo s/ recurso de casación**". Representa al Ministerio Público el señor Fiscal General doctor Raúl Omar Pleé, actúan en representación de la Administración Federal de Ingresos Públicos -querellante en la presente causa- las doctoras María Luján Rodríguez Oliva y Mariana Laura Vázquez, y ejercen la defensa de Juan Pablo Carrizo los doctores Alejandro Melik y Fernando Baredes.

Efectuado el sorteo para que los señores jueces emitan su voto, resultó que debía observarse el siguiente orden: doctor Eduardo Rafael Riggi, doctor Mariano H. Borinsky, y doctora Liliana E. Catucci.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

El señor juez **doctor Eduardo Rafael Riggi** dijo:

PRIMERO:

1.- Llega la causa a conocimiento de esta Alzada a raíz del recurso de casación interpuesto por la parte querellante a fs. 156/182 vta., contra la resolución de fs. 148 y vta., dictada por la Sala "A" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, en cuanto resolvió "I) *Confirmar la resolución apelada en cuanto ordena el sobreseimiento de Juan Pablo Carrizo*".

2.- El Tribunal de mérito concedió el remedio impetrado a fs. 187, el que fue mantenido en esta instancia a fs. 193.

3.- En su presentación recursiva, indican los señores letrados de la parte querellante que la resolución que cuestionan ha incurrido en un error *in iudicando* al "descartar la evasión en los casos de ausencia de presentación de declaración jurada, por no tener esa conducta 'idoneidad' suficiente debiéndose encuadrar la misma en una infracción de tipo 'formal'..."

Señalan que en criterio de esa parte, "la falta de presentación de declaración jurada en los supuestos en donde existía una capacidad contributiva consecuentemente ocultada constituye delito; lo que no implica afirmar que en todos los casos de ausencia de presentación nos encontremos ante ese supuesto."

Analizan el tipo penal contenido en el artículo 1° de la ley 24.769, expresando al respecto que "la primera parte de la estructura típica ('mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño), tiene por objeto la modificación aparente de alguno de los aspectos de la obligación tributaria; y en ese sentido no es posible entender el 'ardid o engaño' como un resultado típico, sino como el despliegue de maniobras con características ardidosas o engañosas las cuales deben tener la capacidad de alterar alguno de los aspectos de la obligación tributaria; exponiéndose una situación económica (capacidad contributiva) distinta a la correspondiente."

Explican que "el sistema que rige en nuestro país es 'autodeclarativo'; por ende, las acciones y omisiones idóneas de producir la lesión al bien jurídico - hacienda pública en sentido dinámico- no son otras que aquellas

dirigidas a impedir -como en este caso- que la Administración Tributaria tome conocimiento de los datos tributariamente relevantes para la determinación del 'am' y el 'quantum debeatur' de la concreta obligación tributaria y ello implica un comportamiento obligatoriamente activo por parte del contribuyente; en donde el delito de defraudación se consumará, en el momento de la presentación de la declaración -liquidación falseada acompañada de un pago no ajustado a lo objetivamente debido-, o en el momento en que, debiendo presentar una declaración jurada correcta, se omitan simultáneamente presentación y pago."

Aseveran también los recurrentes que "si un contribuyente no tiene nada que declarar ante el Fisco, y omite presentar su declaración jurada caerá en una mera infracción administrativa; circunstancia claramente opuesta al caso en donde se ha verificado a su respecto el hecho imponible y omite declararlo. En ese caso pareciera claro que cae en el delito de evasión por 'ocultación maliciosa' de su capacidad contributiva".

Destacan más adelante que en el caso "fue necesaria la intervención del organismo recaudador a fin de lograr la modificación de la conducta omisiva del denunciado, y revelar con ello su accionar y el cuantioso monto de impuesto a favor del Fisco Nacional que se había mantenido oculto. Es decir, no fue espontáneamente el imputado quien presentó sus declaraciones juradas con posterioridad al vencimiento, cuestión que podría quedar abarcada por la actual ley penal tributaria en lo que se denomina 'excusa absolutoria'."

Formula reserva del caso federal.

4.- Durante el término de oficina previsto por los artículos 465 y 466 del Código Procesal Penal de la Nación, se presentó la defensa de Juan Pablo Carrizo, sosteniendo

dicha parte que la ley penal tributaria, en su redacción actual, constituye una norma más benigna, pues los montos comprometidos se encuentran por debajo de los establecidos en dicha ley, conforme su última reforma.

También indican que el imputado se encuentra pagando los montos adeudados, lo que les permite alegar que no media en el caso perjuicio fiscal alguno.

5.- Superada la etapa procesal prescripta por el artículo 468 del ritual, la causa quedó en condiciones de ser resuelta.

SEGUNDO:

Al ingresar al estudio de la cuestión planteada por el recurrente, hemos advertido que la misma coincide con la que fuera objeto de análisis y resolución en el marco de las causas n° 7872 caratulada "Cicccone, Héctor Hugo s/recurso de casación", reg. 1681/07, del 29/11/07; y n° 11.610 caratulada "Di Giorgio, Osvaldo Alejandro s/recurso de casación", reg. 604, del 30/4/10.

Se sostuvo en la primera de ellas que una de las características de la ley 24.769 ha sido la de una mejor utilización del principio de mínima intervención del derecho penal, en virtud del cual, como regla, solamente asumen el carácter de delictual conductas de entidad económica relevante, y como consecuencia de ello, se eliminaron figuras confusas o de escasa importancia fiscal. Tal, el caso del artículo 5 de la ley 23.771, mediante el que se sancionaba la omisión de presentación de declaración jurada (La nueva ley penal tributaria: una aproximación, Oscar Romera, L.L 9/4/97, n° 6032).

En su artículo 1°, la ley 24.769 reprime con prisión de dos a seis años al obligado "...que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier

otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de cuatrocientos mil pesos (\$400.000) 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”.-

Se apuntó en el referido precedente, que “De conformidad con la estructura de la normativa mencionada, resulta que la mera omisión de presentación jurada no traspasará el umbral del simple incumplimiento de los deberes fiscales, y carecerá pues de trascendencia penal, siempre que no concurra una concreta mise en scene, o maniobras engañosas susceptibles de inducir en error”; y se añadió que para que esa omisión sea punible bajo el régimen penal tributario, “...es necesario que se configure un ocultamiento intencional del hecho imponible y de la consiguiente capacidad contributiva, al cual debe acompañar necesariamente una circunstancia omisiva también deliberada, es decir que hay una relación inescindible del fin de evasión perseguido con ciertos medios defraudatorios, cuyo empleo debe realizarse a sabiendas e intencionalmente por el obligado para ser atrapados típicamente”.

“Vinculado a ello se presenta el problema de si la omisión de presentar la declaración jurada por el contribuyente es o no constitutiva de la omisión típica castigada por el artículo 1°. Al respecto habremos de reparar que aquélla es en principio un deber jurídicamente exigible resultante de una obligación legal, el cual se completa con la de ser veraz en su contenido. De tal manera que si se omiten datos con esa finalidad evasora, no habrá dudas de que estaremos en presencia del delito. En cambio, la solución no

será igual si únicamente no se ingresa la declaración jurada, ya que esto puede obedecer a un simple olvido, negligencia, ignorancia u otra razón que no tenga relación directa con la perspectiva de evasión de impuestos y contribuciones."

Como se dijo, la doctrina que fluye del precedente citado -en cuanto la simple omisión de presentar la correspondiente declaración jurada carece de la entidad que reclama el tipo del artículo 1° de la ley 24.769- resulta plenamente aplicable al supuesto que nos ocupa. En ese orden, la conducta atribuida a Juan Pablo Carrizo es -precisamente- la de haber omitido presentar la declaración jurada correspondiente al impuesto a las ganancias del ejercicio fiscal del año 2008. Dicha omisión no fue acompañada por ninguna otra conducta que tuviera por fin inducir a engaño al organismo recaudador en cuanto a la verdadera capacidad contributiva del obligado. Muy por el contrario, fue el propio Carrizo quien -a requerimiento del fisco- presentó la declaración jurada omitida (si bien tardíamente), junto con la documentación respaldatoria que permitió constatar la veracidad de lo declarado.

Como se aprecia de lo dicho, en el supuesto examinado ningún elemento permite aseverar, más allá de la omisión de presentar declaración jurada en tiempo oportuno, que el encartado haya procedido animado por la intención de evadir el pago de impuestos -por ejemplo, confeccionando declaraciones o balances falsos o engañosos, que permitieran luego perfeccionar y materializar esa intencionalidad delictual-; extremo que ni siquiera surge a modo de hipótesis de la acusación, que no ha demostrado que la omisión no haya sido motivada en un obrar negligente, o por ignorancia u olvido no relacionados con la deliberada intención de evadir impuestos.

Ello nos permite recordar -tal como lo hiciéramos en el precedente antes citado- que la figura prevista en el artículo 1° de la ley 24.769 "...exige el dolo directo del autor, debiendo tener el fin específico de evadir el pago de tributos nacionales con el despliegue de los medios engañosos y ardidosos. No basta el dolo indirecto, ni el eventual. Menos aún la culpa, aunque se trate de alguno de los medios y maniobras maliciosas descriptos en el artículo 1°."; y que "La demostración del dolo incumbe en todos los casos a la acusación, a la cual no le será suficiente acreditar únicamente las declaraciones engañosas o los ocultamientos maliciosos, por ejemplo, si no demuestra también la intención de emplearlos a fin de evadir determinado tributo exigible y que tal accionar se haya desencadenado con ese objetivo" (ob cit. pág. 251).

Todo lo expuesto permite aseverar que la conducta que se le imputa en estas actuaciones a Juan Pablo Carrizo carece de la relevancia típica que exige el artículo 1° de la ley 24.769, extremo que conduce a convalidar las sucesivas decisiones que en ese sentido adoptaran los tribunales de las anteriores instancias.

Por todo lo expuesto, en definitiva, propiciamos al acuerdo y votamos por rechazar el recurso de casación interpuesto, con costas (artículos 456 inciso 1°, 470 a contrario sensu, 530 y 531 del Código Procesal Penal de la Nación).

El señor juez **doctor Mariano H. Borinsky** dijo:

Que si bien coincido con la solución propuesta por mi distinguido colega preopinante, doctor Eduardo Rafael Riggi, en cuanto a que debe rechazarse el recurso de casación interpuesto por la parte querellante, disiento en los fundamentos expuestos.

Es ineludible el principio en la teoría de los recursos, el que ordena que los mismos sean resueltos de conformidad con las circunstancias existentes al momento de su tratamiento, aunque sean ulteriores a su interposición (Fallos 285:353; 310:819; 315:584, entre muchos otros).

En este sentido, surge de las presentes actuaciones que la Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, confirmó el día 19 de marzo de 2012, el sobreseimiento de Juan Pablo CARRIZO en orden al delito de evasión tributaria simple del Impuesto a las Ganancias Período Fiscal 2008 por la suma de \$ 329.952,87, con sustento en el art. 336 inc. 3° del CPPN. Para así decidir, sostuvo que el mero incumplimiento de la presentación de la declaración jurada no se corresponde con los comportamientos a que alude el tipo penal en cuanto a declaración engañosa, ocultación maliciosa o cualquier otro ardid o engaño.

Que sin perjuicio de los argumentos desarrollados por la recurrente respecto del decisorio mencionado, no puede soslayarse que, con fecha 28 de diciembre de 2011 se publicó en el Boletín Oficial la ley 26.735, modificatoria del régimen penal tributario estatuido por la ley 24.769, elevándose el monto mínimo para que pueda configurarse el delito previsto en el artículo 1 del citado régimen, a la suma de \$ 400.000.

Al respecto, ya he tenido oportunidad de pronunciarme al momento de expresar mi voto en las causas nro. 10.149 caratulada: "PORCEL, Raúl s/recurso de casación" (rta. 29/02/12 reg. nro. 185.12), nro. 13.332 "CICORIA, Carlos Fabián s/recurso de casación" (rta. 18/04/12 reg. nro. 535.12.4), entre otras.

En dichos precedentes sostuve que, en lo sustancial, era de aplicación la doctrina sentada por la

Corte Suprema de Justicia de la Nación en el precedente "PALERO, Jorge Carlos s/recurso de casación" (P. 931. XLI., resuelto el 23/10/2007), motivo por el cual corresponde resolver el caso de conformidad con el criterio allí sentado.

Ello, en atención a la autoridad institucional que revisten los fallos de la Corte, por su carácter de intérprete y salvaguarda final de los derechos y garantías consagrados en la Constitución Nacional (Fallos: 1:340; 33:162; 311:2478, entre otros), la que determina el deber de acatar la doctrina supra reseñada y resolver el supuesto sometido a examen en consecuencia (Fallos: 245:429; 252:186; 255:119; 270:335, entre muchos otros), siempre y cuando no se hubieran incorporado nuevos argumentos que refuten (extremo que no se verificó en el caso).

Cabe recordar que en el citado fallo "PALERO", el Procurador General de la Nación -a cuyas conclusiones se remitió la Corte Suprema de Justicia de la Nación al resolver en el precedente de mención- destacó que *"En tales condiciones, entiendo 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 (fallos 321:3160; 324:1878 y 2806 y 327:2280)"*.

Asimismo, el Procurador General de la Nación señaló que conforme inveterada doctrina sentada por la propia Corte, *"...los efectos de la benignidad normativa en materia penal "se*

operan de pleno derecho", es decir, aun sin petición de parte (fallos 277:347; 281:297 y 321:3160)".

En consecuencia, corresponde el sobreseimiento de Juan Pablo CARRIZO toda vez que, la presunta evasión del Impuesto a las Ganancias Período Fiscal 2008 por la suma de \$ 329.952,87, ya no resulta punible a tenor de las modificaciones introducidas al artículo 1 de la ley 24.769 por la ley 26.735.

Finalmente, advierto que la conclusión respecto de la mayor benignidad de la ley posterior torna inoficioso el tratamiento de los restantes agravios.

Por los fundamentos que anteceden propongo al acuerdo rechazar el recurso de casación interpuesto por la parte querellante y homologar el sobreseimiento dictado por el *a quo*, sin costas (art. 530 y 531 *in fine* del CCPN).

La señora jueza **doctora Liliana E. Catucci** dijo:

Se enfrentan en el caso el agravio traído por la querrela contra el sobreseimiento dictado respecto de Juan Pablo Carrizo por el delito de evasión tributaria simple del impuesto a las ganancias del período fiscal 2008, por la suma de \$ 329.952,87, dictado por la Sala "A" de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, basado en el error *in iudicando* al haber descartado la tipicidad por falta de ardid cuando según el recurrente es suficiente con la omisión de pagarlo, con la desincriminación de ese tipo penal traído por la ley 26.735, al artículo 1° de la ley 24.769.

Es decir, el supuesto error de atipicidad se topa con la barrera del principio de legalidad previsto en el artículo 18 de la Constitución Nacional plasmado con la desincriminación del tipo legal imputado.

Es así que como se señala en el voto precedente corresponde resolver el caso de conformidad con las

circunstancias existentes al momento de su pronunciamiento, aunque sean distintas de las verificables en oportunidad de la interposición del recurso respectivo (conf. C.F.C.P., Sala I, **in re:** "Flanagan, Patricio J. s/rec. de casación, c. n° 434, Reg. N° 1769, rta. el 12/9/97; "Nápoli, Luis Alberto s/rec. de casación", c. n° 2104, Reg. N° 3187, rta. el 24/11/99; "Romero, Nelson Ariel s/rec. de inconstitucionalidad", c. n° 4917, Reg. 6339, rta. el 18/11/03; y, "Corzo, Juan Miguel s/rec. de casación", c. n° 5178, Reg. n° 6698, rta. el 7/5/04, entre muchas otras).

En el marco de la cuestión traída a control comparto por lo antes dicho lo expuesto por el Dr. Borinsky, pues el caso resulta sustancialmente análogo al que he votado, *mutatis mutandi*, **in re:** "Zini, Vicente s/ recurso de casación", causa n° 15.971, Reg. N° 1376, rta. el 28/9/12.

En el caso de cita para decidir sobre la procedencia de la ley penal más benigna señalé que: "Para abordar ese tema debe comenzar por desbrozarse la aplicación de la doctrina del Superior sentada **in re:** "Palero, Jorge Carlos s/recurso de casación", P. 931. XLI, rta. el 23 de octubre de 2007, en relación a la pena de multa correspondiente al delito al aumento, no de la sanción punitiva, sino de la modificación de un elemento del delito como es la condición objetiva de punibilidad, traída en las leyes tributarias".

"El tema se centra en la debida intelección del interés del Estado al aumentar el valor económico de la frontera de punibilidad como reflejo de su desinterés en la desincriminación de determinadas conductas".

"Sobre el punto son ilustrativos los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los que se dejó sentado que la ley más benigna, prevista en el art. 2° Código

Penal y en los arts. 9° de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos se aplican en lo que a este tema se refiere exclusivamente a la pena de multa”.

“Así en Fallos 315:923 el Alto Tribunal sentó el criterio de que: ‘la prohibición constitucional de leyes penales *ex post facto* no alcanza a las disposiciones legales que reajustan el monto de las multas, pues ellas no ‘hace[n] a la multa más onerosa sino que mantiene[n] el valor económico real de la moneda frente a su progresivo envilecimiento” (Fallos 229:146). En otros términos, lejos de agravar la sanción prevista, impide que ésta se desnaturalice’”.

“De la letra de la ley 26.735 y de los fallos de cita del Superior se desprende que la modificación del monto de la deuda punible responde a una cuestión de política criminal y dinámica social, basada en la pérdida del interés punitivo del Estado en mantener una incriminación por una obligación tributaria no cumplida de valor mínimo. De ahí el aumento”.

“La consideración del mismo principio de ley más benigna, traído específicamente en el artículo 2° del Código Penal, permite una interpretación más amplia que las normas citadas por la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos dado que estos últimos hacen sólo referencia a las penas y no a la condición objetiva de punibilidad de los delitos, como en el caso impositivo”.

“La disquisición que precede se aviene a los claros e inequívocos términos en los que se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re*: “Palero, Jorge Carlos s/recurso de casación”, P. 931. XLI, en contraposición con

"Bruno Hnos. S.C. y otros/Administración Nacional de Aduanas s/recurso de apelación", rta. el 12 de mayo de 1992, (Fallos: 315:923) de anteriores citas y comentarios precedentes".

"No puede entonces desconocerse la afinidad del presente con la interpretación del primero de ellos, no sólo porque también se trataba de un tema de seguridad social sino por el aumento traído en ese caso por la ley 20.663, que al igual que la que nos ocupa 26.735, incrementó el valor de los incumplimientos de las cargas tributarias".

"Marcada la diferencia entre la consideración de la ley más benigna respecto del aumento de las penas, en particular pecuniarias y del mayor valor económico como condición de punibilidad, el presente queda abarcado por la aplicación de la ley más benigna según doctrina del Superior".

"Cabe hacer notar que la doctrina sentada in re: "Torea, Héctor s/recurso de casación", T. 404. XLII, en el cual se remarcó la arbitrariedad de aplicar una tercera ley por fragmentación de dos leyes penales parciales en punto a la adecuación penal, con la consecuente modificación punitiva y, otra, respecto a la prescripción, carece de relevancia en relación al agravio pretendido".

Puesto en evidencia a través de la sanción de la ley 26.735 el desinterés del Estado en el incumplimiento de pago del impuesto a las ganancias de bajo monto -inferiores a \$ 400.000- no cabe sino concluir que respecto de las leyes 24.769, y 26.735 debe examinarse la incriminación atribuida a Juan Pablo Carrizo, según la última de las normas citadas.

Y bajo esa normativa la conducta imputada al nombrado ha quedado desincriminada por obra de la ley, de ahí la procedencia del temperamento liberatorio anticipado aunque por distintos motivos.

El motivo es que la presunta evasión del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2008 y, por la suma de \$ 329.952,87, ya no resulta punible conforme lo establecen las modificaciones introducidas por al art. 1° de la ley 24.769, por la ley 26.735.

En consecuencia, adhiero a la solución alcanzada por el Dr. Borinsky, pero por los fundamentos dados en su voto y en los antes expuestos en consonancia, y al consecuente rechazo sin costas, del recurso de casación deducido por el querellante (art. 530 y 531 *in fine* del C.P.P.N.).

En mérito a la votación que antecede, el Tribunal
RESUELVE:

RECHAZAR el recurso de casación deducido por el querellante, sin costas (art. 530 y 531 *in fine* del C.P.P.N.).

Regístrese, hágase saber y remítanse las actuaciones, sirviendo la presente de muy atenta nota de envío.

Fdo: Dres. Eduardo Rafael Riggi – Liliana E. Catucci – Mariano H. Borinsky. Ante mi:
María de las Mercedes López Alduncin. Secretaria de Cámara.